



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI VERONA

**DIPARTIMENTO
DI SCIENZE GIURIDICHE**

**SCUOLA DI DOTTORATO DI
GIURISPRUDENZA**

**DOTTORATO DI RICERCA IN
DIRITTO COSTITUZIONALE ITALIANO ED EUROPEO**

CICLO XXIV

**L'attuazione dell'articolo 119 della Costituzione e le nuove forme
dell'autonomia impositiva di Regioni ed enti locali**

S.S.D. IUS/08

Coordinatore: Prof. Giovanni Guiglia

Handwritten signature of Prof. Giovanni Guiglia in black ink.

Tutor: Prof. Luca Antonini

Handwritten signature of Prof. Luca Antonini in black ink.

Dottoranda: Dott.ssa Felicita Calzavara

Handwritten signature of Dott.ssa Felicita Calzavara in black ink.

INDICE

<i>Abstract</i> (Italiano)	4
<i>Abstract</i> (Inglese)	5
<i>Introduzione</i>	6

CAPITOLO I UN PERCORSO CONCETTUALE

1.1. Premessa	15
1.2. Diritti fondamentali	17
1.3. Doveri costituzionali	26
1.4. Principio di responsabilità	28
1.5. Sovranità	33
1.6.1. Autonomia	35
1.6.2. Rileggendo il commento all'art. 5 Cost. di Giorgio Berti	37
1.7. Potere impositivo	41
1.8. Solidarietà	51
1.9. Sussidiarietà	54
1.10. Livelli essenziali delle prestazioni	62

CAPITOLO II ESPRESSIONE DEL FEDERALISMO IN ITALIA: MODELLI, ISPIRAZIONI, CONTAMINAZIONI; RADICI STORICHE, TENDENZE EVOLUTIVE, ELABORAZIONE GIURISPRUDENZIALE

2.1. Evoluzione di un concetto	71
2.2. Il percorso italiano verso il federalismo	76
2.3. La riforma del Titolo V della Parte II della Costituzione	82
2.4. L'incompletezza nell'attuazione della riforma. La supplenza della Corte costituzionale	85
2.5. Modelli d'ispirazione derivanti dalle esperienze straniere	92

CAPITOLO III L'ATTUAZIONE DELL'ARTICOLO 119 DELLA COSTITUZIONE. LA LEGGE DELEGA

3.1.1. L'autonomia finanziaria e tributaria degli enti territoriali	103
3.1.2. Cenni storici	104
3.1.3. L'autonomia finanziaria e tributaria nel sistema costituzionale previgente e nell'attuale	112

3.1.4.	Le fonti di finanziamento degli enti territoriali	119
3.2.	Gli altri principi dell'articolo 119	122
3.3.	I vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario	127
3.4.1.	La legge n. 42 del 2009	139
3.4.2.	I principi fondamentali di coordinamento	143
3.4.3.	La non alterazione del criterio di progressività e il rispetto del principio di capacità contributiva	147
3.4.4.	Il divieto di doppia imposizione sul medesimo presupposto	148
3.4.5.	Il superamento del criterio della spesa storica. Costi e fabbisogni <i>standard</i>	150

CAPITOLO IV

L'ATTUAZIONE DELLA LEGGE N. 42 DEL 2009 E I DECRETI ATTUATIVI DELLA LEGGE

4.1.	Gli organi previsti dalla legge delega	156
4.2.	Il procedimento di adozione dei decreti delegati	160
4.3.	I decreti adottati	164
4.4.	Il decreto legislativo 28 maggio 2010, n. 85 («federalismo demaniale»)	165
4.5.	Il decreto legislativo 26 novembre 2010, n. 216 (determinazione dei costi e dei fabbisogni <i>standard</i> degli enti locali)	167
4.6.1.	Il decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 («federalismo municipale»)	170
4.6.2.	Qualche osservazione	174
4.7.1.	Il decreto legislativo 6 maggio 2011, n. 68 («autonomia regionale»)	179
4.7.2.	Qualche osservazione	182
4.8.	Altri decreti	186

CAPITOLO V

LA SITUAZIONE ATTUALE. MODELLI IN COMPARAZIONE

5.1.	La situazione risultante dopo l'attuazione dell'articolo 119. Spunti per un'analisi comparata	190
5.2.	L'esperienza spagnola	195
5.3.	I principi del modello autonomico	197
5.4.	La costruzione dello Stato Autonomico	203
5.5.	L'ordinamento finanziario delle Comunità Autonome	207
5.6.	Gli elementi comuni	217

<i>Considerazioni conclusive</i>	228
--	-----

<i>Bibliografia</i>	233
-------------------------------	-----

Abstract (Italiano)

Il presente elaborato costituisce il frutto di una ricerca avente per oggetto l'attuazione dell'articolo 119 della Costituzione. Si è presa in esame la vasta produzione dottrinale esistente in materia e la giurisprudenza costituzionale intervenuta, in particolare, successivamente alla riforma del Titolo V della parte II della Costituzione del 2001, nonché la legge delega recentemente approvata ed i decreti legislativi adottati.

Non può non tenersi presente che in una fase di profonda crisi economica è auspicabile che tutte le istituzioni territoriali concorrano all'operazione di risanamento dei conti pubblici, mediante una razionale ed equa ripartizione delle risorse pubbliche e un meccanismo di rigorosa responsabilizzazione di ogni livello di amministrazione, in modo da consentire una gestione sostenibile della tutela dei diritti.

Il contributo si articola in cinque capitoli.

Il primo capitolo offre una panoramica di concetti presenti nella Carta costituzionale, ovvero frutto di elaborazioni dottrinali che hanno recepito anche spunti di riflessione elaborati in esperienze esterne all'ordinamento nazionale (diritti fondamentali, doveri costituzionali, principio di responsabilità, sovranità, autonomia, potere impositivo, solidarietà, sussidiarietà, livelli essenziali delle prestazioni). Atteso che il tema dell'autonomia finanziaria degli enti territoriali solo apparentemente appartiene alle relazioni intergovernative tra i differenti livelli di governo, è sembrato opportuno effettuare una preliminare analisi di tali concetti, presupposti ovvero espressamente enunciati dalle disposizioni dell'art. 119 e, comunque, da tenere in massima considerazione ai fini della sua attuazione.

Il secondo capitolo prende in considerazione le tappe fondamentali del percorso italiano verso un modello di Stato decentrato ed effettua una sintetica disamina di esperienze straniere che hanno costituito fonte di ispirazione per la costruzione di un federalismo applicabile nell'ordinamento italiano.

Il terzo capitolo approfondisce i contenuti dell'art. 119, esaminando i principi elaborati dalla giurisprudenza. Vengono inoltre affrontate le implicazioni concernenti la compatibilità delle modalità di attuazione con l'ordinamento comunitario, e si dà esposizione dei contenuti della recente legge delega n. 42 del 2009.

Il quarto capitolo provvede ad una ricognizione dei decreti legislativi adottati, soffermandosi su taluni punti qualificanti le scelte del legislatore come necessari punti di equilibrio tra istanze federaliste ed esigenze di coesione sociale.

Il quinto capitolo espone una valutazione comparatistica, prendendo in esame in particolare l'ordinamento spagnolo e verificando gli esiti di un percorso che mediante corrette relazioni finanziarie tra livelli di governo tenta di coniugare esigenze di governabilità in tempi di globalizzazione e garanzia di una soglia di tutela dei diritti dei cittadini e che presenta numerose analogie con il percorso italiano.

Abstract (English)

This research paper examines the implementation of Article 119 of the Italian Constitution, on the basis of the vast literature and the jurisprudence of the Constitutional Court formed after the revision of Title V of Part II of the Constitution brought by the 2001 reform.

The acute economic crisis calls for joint efforts by all levels of government to ease budgetary deficits, through a rational and fair redistribution of public resources as well as a thorough acceptance of responsibility by all local authorities aimed at preserving social rights and cohesion.

The paper is divided in five parts.

The first part includes an overview of the key principles (such as fundamental rights, constitutional duties, the principle of responsibility, sovereignty, autonomy, jurisdiction to tax, solidarity, subsidiarity) which are embedded in our Constitution and developed by authors also taking into account foreign experiences. The issue of fiscal autonomy of local authorities is not simply the result of the division of powers between levels of government, and therefore it was necessary to examine first such key principles, which are expressly mentioned in Article 119.

The second part describes the main steps of the Italia progress toward a more decentralized government's architecture, and of the main foreign models that have been considered in this transition.

The third part discusses the main aspects and contents of Article 119, as developed by the jurisprudence of the Constitutional Court. The third part also examines the compatibility of the implementation of Article 119 with the EU principles. Finally, this part discusses the main contents of the 2009 delegation law.

The fourth part examines the contents of the legislation which implemented the 2009 delegation law, focusing on some of the most important political choices as regard the necessary balance between the goal of de-centralization and the preservation of social cohesion.

The fifth and final part contains a comparative evaluation of the Italian experience, primarily with the Spanish model. The latter appears to have many aspects in common with the Italian framework, especially in respect of the common desire to establish correct financial relationships amongst levels of governments in world scenario characterized by a growing globalization and the need to secure minimum contents of social and economic rights to all citizens.

INTRODUZIONE

Il tema del federalismo fiscale (e prima ancora, quello del federalismo) da molti anni è oggetto di dibattito, sia in ambito dottrinale che nello scenario politico (talvolta, in quest'ultimo contesto, è lecito dubitare che non sia esente da strumentalizzazioni)¹.

Per la precisione, è lo stesso regionalismo che è da sempre fonte di discussione, sin da subito dopo l'unificazione dello Stato, allorquando i ministri Farini e Minghetti avevano elaborato un progetto di istituzione delle Regioni, che venne giudicato pericoloso per l'appena raggiunta unità politica del Paese ancorché i suoi contenuti non risultassero particolarmente rivoluzionari. L'esigenza dell'unificazione amministrativa prevalse pertanto su ogni altra considerazione di valorizzazione delle particolarità locali e lo Stato liberale marcì da allora coerentemente alle sue premesse ideologiche e giuridiche, mirando a considerare la libertà solo come «garanzia», e non anche come «partecipazione» e riferita a un rapporto instaurato tra l'individuo e lo Stato senza altri soggetti od enti intermedi giuridicamente rilevanti².

¹ «Il dibattito che, a torto o a ragione, ha avuto ad oggetto il federalismo è talmente vasto da non poter essere qui riassunto neppure se si accedesse alla prospettiva di una sua riduzione ai minimi termini. E un analogo ordine di considerazioni lo si può delineare anche per quanto riguarda, specificamente, il federalismo fiscale. Sicché, a prima vista ma seriamente, si può dubitare della fattibilità di quel che ci si è proposti, vale a dire di chiarire quale sia la nozione giuridica di federalismo fiscale. In un certo senso, anzi, può apparire quasi inutile, perché il più delle volte le definizioni sono eccessivamente e inutilmente sintetiche e, per ciò solo, deformanti rispetto a una realtà che va innanzi tutto decodificata – comparativamente decodificata – per essere intesa. Insomma, quel che si vuole evitare è di porre una scontata etichetta, perché si è dato eccessivo credito a ricorrenti “proposizioni in aria”, là dove si tratta invece di seguire l'insegnamento di chi ha sottolineato l'esigenza di raccogliere “tutti i frammenti che l'attività umana ci offriva, reputando che nulla sia estraneo al diritto, perché è composto di tutti gli elementi della vita”. Proprio per questo va cercata “la conoscenza dei fatti fuori della logica, per poter poi costruire saldamente a rigore di logica”, così esordisce M. BERTOLISSI, *Federalismo fiscale: una nozione* giuridica, in *Fed. fisc.*, 1/2007, p. 9. Degno di nota anche un ulteriore passo del medesimo A.: «Innanzitutto, mi sembra doveroso affermare che il “federalismo”, comunque lo si riguardi, è parola che ha generato quasi soltanto equivoci: ne parlano tutti, molto spesso senza cognizione di causa» [M. BERTOLISSI, *Una riflessione sul federalismo fiscale*, in L. ANTONINI (a cura di), *Verso un nuovo federalismo fiscale*, Milano, 2005, p. 137].

² In tal senso, E. BALBONI, G. PASTORI, Il governo regionale e locale, in G. AMATO, A. BARBERA (a cura di), *Manuale di diritto pubblico*, Bologna, 1997, p. 356.

Il tema della Regione come ente di decentramento politico fu poi oggetto di riflessione dopo la prima guerra mondiale, ma quelle che potevano essere «le premesse per una trasformazione nel senso di una maggiore articolazione dello Stato vennero soffocate sul nascere dall'avvento del fascismo. Il regime fascista infatti fece dell'accentramento assoluto del potere uno dei cardini della sua politica istituzionale»³.

In seguito, l'evoluzione della forma di Stato (quanto al rapporto tra sovranità e territorio) si è sviluppata secondo un processo «centrifugo», ovvero attraverso un decentramento di competenze dallo Stato centrale ad enti esponenziali di comunità locali, a partire dalla Costituzione del 1948⁴. Tale scelta dell'Assemblea Costituente non è stata esente da dibattiti, anche sofferti, tra le varie componenti politiche, tenuto altresì conto che anche all'interno di una medesima forza politica coesistevano diverse visioni di come dovessero declinarsi l'autonomia e il decentramento.

Il risultato appare quindi essere il frutto di un compromesso che ha impedito l'espressione della matrice più nobile del regionalismo: le Regioni sono state configurate senza alcuna forma di coinvolgimento da parte delle popolazioni interessate ma utilizzando un criterio meramente amministrativo, il quale faceva riferimento alle ripartizioni territoriali storicamente utilizzate ai fini del censimento nazionale⁵. Ciò in fin dei conti rivela la matrice caratteristica del regionalismo italiano: «quella di nascere, più che sulla base di forti e consolidate identità regionali indiscusse e interiorizzate dalle popolazioni rispettive, sulla base di un diffuso particolarismo di città e di ristrette aree, che tende a valorizzare l'estrema

³ V. ONIDA, *Il regionalismo in Italia: origini, caratteri prospettive*, in *Quaderni del Centro studi parlamentari "Silvano Tosi"*, n. 3/1992, p. 80.

⁴ L'Assemblea Costituente fece infatti una scelta in favore dello Stato decentrato, che si concretizza in due tipi di previsioni costituzionali: innanzitutto l'art. 5, che inserisce autonomia e decentramento tra i principi fondamentali della Costituzione; inoltre, il titolo V della parte II, che istituisce per la prima volta le Regioni, come enti dotati di potestà legislativa e riconosce l'autonomia dei comuni e delle province. Si tratta non solo di una novità nella storia d'Italia, ma anche di un interessante esperimento a livello di diritto comparato, trovando il suo antecedente soltanto nella breve esperienza della repubblica spagnola del 1931, secondo la ricostruzione offerta da T. GROPPI, *L'evoluzione della forma di Stato in Italia: uno Stato regionale senz'anima?*, in www.federalismi.it.

⁵ Così G. ROLLA, *La costruzione dello stato delle autonomie*, in *Ist. Fed.*, 2005, 5, p. 814 ss., il quale sottolinea come nella formulazione dell'art.131 Cost. si sia utilizzato un parametro obsoleto, il quale non teneva conto del fatto che gli ambiti territoriali di tali Regioni non coincidevano affatto con quelli determinati dalle modificazioni economiche, culturali e sociali nel frattempo intervenute.

differenziazione e l'identità autonoma delle piccole comunità che pur vivono in zone vicine»⁶.

Tale situazione, in fondo, si è mantenuta con una certa persistenza sino al momento attuale, in cui risaltano - dopo ulteriori fasi di decentramento, una delle quali consistita in una riforma costituzionale - tratti caratteristici di un sistema fondato sul pluralismo degli enti territoriali: Regioni, province e comuni, enti politici esponenti delle rispettive collettività e titolari di poteri, funzioni e compiti stabiliti dalla Costituzione. Ciò può comportare difficoltà nell'organizzazione delle relazioni intercorrenti tra una pluralità frammentata e differenziata di attori, rispetto a sistemi nei quali gli attori politici sono sostanzialmente due, Stato centrale e Regioni, le quali a loro volta hanno competenza sul livello di governo locale.

In particolare, il processo di riforme avviato in Italia all'inizio degli anni Novanta, e culminato poi nella riforma del 2001, aveva l'ambizioso obiettivo di una trasformazione in senso federale dello Stato italiano. Ciò comporta, come necessaria implicazione, una riforma della finanza regionale e locale, ispirata ai principi del cosiddetto federalismo fiscale, cioè, primariamente, responsabilità degli enti territoriali, autonomia di entrata e di spesa, sufficienza delle risorse rispetto ai compiti attribuiti, sussidiarietà, perequazione e solidarietà (tali due ultimi principi, in particolare, vengono in rilievo laddove il modello prescelto sia quello del c.d. federalismo cooperativo e solidale).

A questo punto, è opportuno evidenziare come, allorché ci si approssima alla specifica tematica dell'autonomia finanziaria degli enti territoriali, il dibattito italiano, sia pur procedendo con un'estrema semplificazione, si articola ormai da anni in due principali visioni. La prima, ritiene che - tanto più in un momento storico caratterizzato da una profonda crisi economica su scala mondiale - una riforma improntata sui principi innanzi citati produca una migliore e più razionale ripartizione delle risorse pubbliche, con conseguenti effetti positivi per i cittadini in tutto il territorio nazionale. La seconda, per contro, teme altresì che possa comunque prodursi

⁶ V. ONIDA, *Il regionalismo in Italia*, cit., p. 83. Prosegue l'A.: «È l'Italia, più che delle Regioni, degli 8.000 Comuni, delle città grandi e piccole orgogliose della loro storia, delle loro tradizioni, del loro dialetto, spesso storicamente rivali l'una dell'altra proprio nelle stesse zone regionali, spesso più insofferenti del dominio dei vicini che di quello di lontani poteri centrali; l'Italia delle cento Province e delle cento città capoluogo, alle quali sempre nuove città mirano ad aggiungersi, mentre eventuali processi di fusione vengono respinti come fattori di degradazione degli antichi capoluoghi pur se decaduti; l'Italia delle tante diocesi anche piccole e piccolissime, anch'esse così difficili da razionalizzare e riorganizzare per le resistenze locali.».

un peggioramento dello storico divario che caratterizza il territorio nazionale, meglio noto come «questione meridionale»⁷, ovvero, in sostanza, un diverso assetto della finanza territoriale, in cui le Regioni più ricche (per lo più situate nel Nord Italia) possano trattenere un più consistente ammontare di risorse a detrimento dei meccanismi di solidarietà e perequazione.

Indubbiamente, ciò che in tale difformità di visioni precipuamente entra in gioco sono i diritti (come sostiene la dottrina che maggiormente si è occupata del tema⁸), e i diritti hanno un costo. In particolare, hanno un costo i diritti sociali⁹, ma non solo¹⁰.

⁷ Relativamente alla c.d. «questione meridionale», si rinvia, per approfondimenti (con particolare riferimento all'approccio economico), tra la molteplice, e più recente, letteratura, a: M. SCARLATO, *Le politiche di sviluppo: effetti sulla convergenza o divergenza dei territori*, in *Economia italiana*, 2011/3, p. 703; N. ROSSI, *Il silenzio del Sud*, in *Aspenia (Passaggio a Sud)*, 2010, 49, p.37 (degni di nota, sul punto, anche gli altri saggi contenuti nel medesimo numero di tale rivista). Non va peraltro trascurato che da ultimo è venuta in evidenza anche la c.d. «questione settentrionale», relativamente alla quale si segnala, in particolare, l'analisi effettuata da: L. RICOLFI, *Il sacco del Nord. Saggio sulla giustizia territoriale*, Milano, 2010; M. LO CICERO, *L'economia e la politica economica nel Mezzogiorno. Dalla questione meridionale alla questione settentrionale (1995-2009)*, in *Economia italiana*, 2010/1, p.187; G. GARDINI, *Dalla "questione meridionale" alla "questione settentrionale": l'amministrazione regionale in cerca di identità*, in *Ist. fed.*, 1/2.2010.

⁸ Ci si riferisce, in particolare, a M. BERTOLISSI, *L'autonomia finanziaria delle Regioni ordinarie*, in *Le Regioni*, 2004, 2/3, p. 429, che sul punto fa rinvio a S. HOLMES, C. R. SUNSTEIN, *Il costo dei diritti*, Bologna, 2000, ed a L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996. Quest'ultimo A., evidenziando che i diritti sociali sono entrati, sia pure senza connotazione paternalistica, nella Costituzione italiana, e vanno tutelati in modo conforme alla dignità umana, non può esimersi dal notare che «i bisogni sono voraci».

⁹ Che corrispondono a prestazioni che sono state poste a carico delle pubbliche istituzioni (diritto all'istruzione, al lavoro, all'assistenza in caso di bisogno) sotto la spinta di forze provenienti da diverse direzioni, talvolta opposte. Essi costituiscono una componente essenziale del processo di democratizzazione, identificandosi con il fondamento del sistema che non è più la libertà «negativa» ma la libertà «positiva», con i suoi corollari fondati sulla dignità umana e sull'eguaglianza, che non può sussistere senza la «liberazione» da bisogni e privazioni che viene ad incombere al potere pubblico, secondo la ricostruzione che si rinviene in A. BALDASSARRE, voce *Diritti sociali*, in *Enc. Giur. Treccani*, vol. XI, 1989.

¹⁰ Rileva, infatti, R. BIN (*Diritti civili e diritti di cittadinanza: un'omologazione al ribasso?*), prendendo le mosse da S. HOLMES E C. R. SUNSTEIN, *op. cit.*, come «certe convinzioni ben calcificate attorno alla differenza tra i diritti "negativi" del mondo liberale - tesi apparentemente a rivendicare solo la tutela da intromissioni da parte dello Stato - e le libertà "positive" della società democratica - basate sulla rivendicazione di prestazioni pubbliche dello "Stato sociale" - nascondano (forse dolosamente) una ovvia verità: che non c'è diritto la cui tutela non abbia un costo. Proteggere la proprietà privata o l'integrità fisica delle persone non ha affatto un costo inferiore rispetto - per esempio - alla tutela della salute, perché significa istituire, organizzare e mantenere efficienti la polizia, i giudici, le carceri, i pompieri... tutte cose costosissime (costa più un carcere che un ospedale, in fin dei conti, e aggiungere *vigilantes* privati ai servizi pubblici di polizia incide forse più che integrare la sanità pubblica con un'assicurazione privata). Destinare le risorse pubbliche in direzione della tutela di uno o dell'altro tipo di interessi è questione di scelta tra politiche pubbliche, dunque, di selezione delle voci di spesa tra cui ripartire i proventi della pressione fiscale.». O, in altri termini, per usare le parole del medesimo A., «Gli equivoci nascono dalla convinzione, assai diffusa, che per le libertà ciò che si chiede allo stato è essenzialmente l'astensione da qualsiasi intervento, e quindi la loro tutela non abbia "costi" per la finanza pubblica, mentre per i diritti sia indispensabile invece l'intervento pubblico, e quindi essi siano "costosi". Questa convinzione è aprioristica e priva di serio fondamento, come spesso

E, tra l'altro, oggi ad essere messa in discussione è proprio la tutela accordata ai diritti sociali, come costruita negli ultimi decenni, in modo piuttosto omogeneo, dai sistemi di *Welfare State*. Tali sistemi vengono progressivamente erosi dalla recente crisi economica, ma anche negli anni immediatamente precedenti essi erano in via di deterioramento, avendo causato, in particolare nella realtà italiana, un aumento incontrollabile della spesa pubblica a fronte, tuttavia, di uno scadimento nella qualità dei servizi¹¹.

È evidente allora come possa assumere particolare valore l'idea secondo cui il «principio costituzionale e, prima ancora, semplicemente umano della *solidarietà* non può essere mai disgiunto dal principio di *responsabilità*, che trova la sua più naturale declinazione quando si opera all'interno del pluralismo, sinonimo di distinzione, di soggettività, di *libertà*. D'altra parte, se vi sono incoerenze tra questi sostantivi significa che vi è un'alterazione patologica del sistema. Tutto ciò consente di

è stato sottolineato dalla dottrina. Se prendiamo le tipiche libertà "negative" - per esempio la libertà personale, la libertà di domicilio o la proprietà privata - vediamo che esse implicano ingenti interventi e "costi" pubblici. Quale garanzia avrebbe infatti l'integrità fisica degli individui senza un ingente (e costoso) apparato di pubblica sicurezza posto a protezione di essa o senza il complesso (e costoso) apparato giudiziario? Si noti che il concetto stesso di sovranità dello stato è consustanziale con il monopolio pubblico degli strumenti repressivi attraverso i quali si può e si devono compiere prevenzione e repressione della violazione del diritto all'integrità fisica. E cosa sarebbe la proprietà senza un apparato di protezione che tuteli, non solo attraverso strumenti di polizia, ma anche attraverso il servizio antincendi, la sistemazione delle acque, la protezione civile e la "garanzia" pubblica per le calamità naturali? Che esistano diritti del tutto "negativi", ossia che consistono in una pura richiesta di astensione rivolta agli altri soggetti pubblici o privati, è dunque un mito: tutti i diritti e le libertà hanno bisogno di un'organizzazione pubblica e dunque sono "costosi". In fin dei conti è sempre una questione di scelta tra "politiche pubbliche" decidere se rafforzare le garanzie (e i costi) delle "libertà" o quella dei "diritti". Sono gli organi pubblici a dover scegliere come impiegare le risorse finanziarie: si può decidere, per esempio, di migliorare le prestazioni pubbliche nella garanzia della incolumità fisica delle persone e della protezione della proprietà, destinando maggiori risorse all'organizzazione degli apparati della polizia, migliorando il trattamento dei proprietari espropriati, rafforzando le garanzie processuali per chi subisce limitazioni alla libertà personale (il che però potrebbe significare anche un aumento delle difficoltà di giungere ad una rapida punizione di chi si macchia di crimini contro l'integrità fisica o la proprietà); oppure si può decidere di rafforzare la protezione dei diritti sociali, migliorare le prestazioni sanitari o il sistema pensionistico, potenziare l'istruzione pubblica o il gratuito patrocinio. Il bilancio degli enti pubblici riproduce queste scelte con contabile fredde evidenza.». (così R. BIN, in *Diritti e fraintendimenti: il nodo della rappresentanza*. Entrambi gli scritti sono rinvenibili nel sito *internet* dell'A.).

¹¹ «Lo scenario sarebbe mutato - radicalmente mutato - se vi fosse stata una consapevolezza a dir poco elementare. Se - come peraltro si ricorda - il principio solidaristico è quello che fonda il *Welfare State*, ci si sarebbe dovuti chiedere: *chi lo paga?* Si sarebbe collocato, con ciò, al centro delle riflessioni ricostruttive il tema delle risorse e del loro reperimento. Il che avrebbe consentito di ridefinire il punto di partenza di ogni ragionamento. Se essere solidali costa, qualcuno deve pagare. Dunque, in linea generale e di massima, prima c'è il dovere di dare, configurato da una responsabilità, poi il diritto di ottenere. Ma le vicende normative e istituzionali d'Italia non hanno mai dato peso al principio di responsabilità, tant'è che mi sono permesso di scrivere così, senza alcun timore di essere smentito: "Mi vien fatto di pensare che, ove qualcuno la pronunciasse [la parola "responsabilità"], la si dovrebbe considerare un neologismo".» (M. BERTOLISSI, *Il bilanciamento tra solidarietà e responsabilità nell'ambito del federalismo fiscale*, in *Fed. fisc.*, 1/2011, p. 18).

affermare che, se è vero che chi ha di più deve dare a chi ha di meno, è vero altresì che chi ha di meno e riceve da chi ha di più deve spendere al meglio quel che ottiene, e renderne il conto, perché la dissipazione anche di un euro va a danno di chi (e ce n'è un numero infinito) attende per sé un qualche aiuto.»¹².

Un ruolo centrale per tentare di dare una svolta a un sistema non più in grado di sostenere le sfide dell'epoca attuale può quindi essere assunto dal principio di responsabilità, non disgiunto dall'articolazione, anche nelle reciproche interrelazioni, del sistema di finanziamento dei vari livelli di Governo, in modo da assicurare quantità date di risorse.

«La responsabilità di cui qui si discute non è quella strettamente giuridica e neppure quella politica, riconducibile a un qualche mandato elettorale. È qualcosa di più ampio e coinvolgente, perché sorge con la vita e ha a che fare con la dignità della persona.»¹³

Gli stessi studi economici, peraltro, inducono a ritenere che ad un approccio centralizzato sia preferibile uno decentralizzato, in particolare per la maggiore *accountability* delle politiche, la migliore informazione sui bisogni locali, la minore dipendenza dal centro, la riduzione degli sprechi e della corruzione¹⁴.

E tuttavia, non può essere trascurato l'enorme impatto della crisi economica sul sistema di tutela dei diritti. Per molto (troppo) tempo si è coltivata l'illusione di poter finanziare un modello di *Welfare State* dalla «culla alla tomba» attraverso il debito pubblico e la pressione fiscale¹⁵, ed ora si è costretti ad un brusco risveglio imposto dall'estrema criticità della situazione reale.

¹² Così M. BERTOLISSI, *Il federalismo fiscale per la riforma dello Stato*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, p. 229.

¹³ Queste le parole di M. BERTOLISSI, *Il bilanciamento tra solidarietà e responsabilità*, cit. Prosegue l'A.: «Mi sono chiesto più volte: ci può essere dignità senza responsabilità? La dignità è – rimango ancorato a ciò che è semplice e comprensibile da chiunque – una “condizione di onorabilità e di nobiltà morale che deriva all'uomo dalle sue qualità intrinseche o da meriti particolari”. Se è così, non c'è dubbio che colui che pretende per sé, senza avere prima dato, non tiene in alcun conto la dignità. Semplicemente non ne ha, come lo dimostra oggi, a chiare lettere, il ceto politico delegittimato che sta umiliando il nostro piccolo-grande Paese. Dunque, la solidarietà, per ottenerla bisogna prima averla data, ammenoché ciò non sia precluso per così dire *in rerum natura*. In caso contrario, il diritto alla solidarietà e il corrispondente dovere di solidarietà, invocati prescindendo dalla responsabilità, finirebbero per essere, in senso opposto, privi di una *causa petendi*: come tali – proseguendo nel ragionamento – non azionabili.»

¹⁴ Così M. SCARLATO, *Le politiche di sviluppo*, cit., p. 725.

¹⁵ È solo con il processo di costruzione della moneta unica che (in Europa) «si è giunti al risultato di mettere sotto controllo e frenare il debito pubblico degli Stati. È stato il sistema sovranazionale creato a livello comunitario che ha sgonfiata l'illusione statalista, che pure mirava ad un fine di giustizia sociale, e a permesso di riscoprire (o di iniziare a riscoprire) i valori della cittadinanza attiva, della

Ma proprio in considerazione della fase storica di profonda crisi sarebbe auspicabile il concorso di tutte le istituzioni territoriali all'operazione di risanamento dei conti pubblici, che non potrà essere ottenuto in assenza di una razionale ed equa ripartizione delle risorse pubbliche e di un meccanismo di rigorosa responsabilizzazione di ogni livello di amministrazione, condizioni che una rigorosa attuazione del federalismo fiscale potrà e dovrà assicurare¹⁶.

Ciò non impedirà tuttavia allo Stato di assicurare la sua funzione di riequilibrio delle divergenze in un'ottica di sostenibilità della differenziazione che è naturalmente connessa al pluralismo autonomistico: è allo Stato centrale, infatti, che spetta il compito di assicurare uno «*standard*» comune, oggi identificabile nei «livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale» (art. 117, secondo comma, lett. *m*), Cost.)¹⁷.

sussidiarietà orizzontale, dei corpi intermedi. La crisi attuale nasce, da un certo punto di vista, da un'illusione simile: l'idea che con il debito si possa finanziare lo sviluppo sociale, in particolare il sogno americano di permettere anche ai poveri di avere una casa in proprietà. Solo che questa volta il centro dell'illusione - e il detonatore della crisi - non è stato il debito degli Stati, ma quello dei privati, che non è stato messo sotto controllo, ma anzi deregolamentato. Il sogno americano sta ora diventando un incubo per il mondo intero: è il prezzo di questa illusione di poter creare sviluppo sociale a prescindere dall'economia reale e dai valori umanistici, per legittimare invece un'ideologia e una pratica mercatista che sta scrivendo pagine disastrose nella storia economica del mondo, all'insegna di una ricercata fuga da regole e valori. L' "anomia" degenerata nella "finanza ombra" dei derivati pare abbia creato una massa di "infezione" finanziaria pari alla spaventosa dimensione di dodici volte il PIL mondiale. Si tratta di uno scenario drammatico che chiede evidentemente risposte nuove a livello globale, dimostrando l'insufficienza di quanto sinora si era fatto. Si apre oggi la prospettiva - e la necessità - di una nuova *Bretton Woods*: il movimento pendolare tra partecipazione ed efficienza è quindi tutt'altro che risolto e apre lo spazio, a livello internazionale, della ricerca di nuove soluzioni politiche in grado di governare i poteri economici e finanziari. Questi nuovi problemi che si pongono a livello sovranazionale e internazionale non lasciano indenne l'assetto interno degli Stati, anzi rendono quindi ancora più urgente a livello nazionale una nuova interpretazione del patto costituzionale. Nei Paesi occidentali, in particolare in Europa, e nello specifico in Italia, si va oggi diffondendo la sensazione di un generale peggioramento delle condizioni di vita. Il benessere raggiunto durante l'evoluzione sociale registrata nel Novecento, sia quello reale sia quello "drogato" attraverso l'aumento del debito pubblico (o privato), è sotto scacco. Il moderno *Welfare State* sembra essere finito in un vicolo cieco. La crisi attuale, così come la più risalente crisi del modello sociale statalista, costringe allora a un ripensamento dell'azione pubblica e del ruolo dello Stato nella società. Il rischio più grande di fronte a questa crisi sarebbe quello di credere che ci siano solo due vie d'uscita: o ridurre l'intervento pubblico dello Stato, creando in questo modo nuove aree di povertà; o cercare di mantenere comunque in vita il tradizionale modello di *Welfare State* chiudendo gli occhi di fronte alla sua inefficacia e insostenibilità finanziaria. Questa è una falsa alternativa: occorre invece ripensare le politiche sociali soprattutto partendo dall'idea così antica, eppure moderna, che riconosce come primo fattore di costruzione sociale la responsabilità umana.», così L. ANTONINI, *Sussidiarietà verticale e orizzontale nelle prospettive di sviluppo della legge n. 42 del 2009*, in AA.VV., *Sussidiarietà orizzontale e verticale: profili fiscali*, IRER, 2010, p. 84 ss..

¹⁶ In tal senso, F. BASSANINI, *Il federalismo fiscale: riforma necessaria e difficile*, in *Aspenia (Passaggio a Sud)*, 2010, 49, p.80.

¹⁷ «Il nuovo Titolo V della Costituzione, nel suo disegno federalista, chiude il cerchio collegando ancora più chiaramente la funzione tributaria alle politiche egualitarie distributive, confermando cioè l'esigenza di tutelare questa ampia gamma di diritti di *welfare* e di finanziarli con lo strumento

I diritti, quindi, devono essere comunque tenuti sempre al centro di una visione che ha a riferimento, quale valore supremo, la dignità della persona umana¹⁸. Ma

tributario generale statale. Da un lato, infatti, con l'art. 117, comma 2, lett. m) si fa rientrare nella 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". E, dall'altro, nello stesso art. 117, comma 2, lett. e) e nell'art. 119, comma 3, 4 e 5 si pongono coerentemente a carico dello stesso Stato perequatore e, quindi, a carico del sistema fiscale statale il conseguente onere finanziario e l'erogazione di risorse aggiuntive», queste le parole di F. GALLO, *Giustizia sociale e giustizia fiscale tra decentramento e globalizzazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, 10, p. 1069. Purché, tuttavia, ciò non si tramuti in una reviviscenza dell'"interesse nazionale", fatto valere «per il tramite delle clausole relative ai livelli essenziali e alla tutela dell'unità giuridica o dell'unità economica del Paese, ex art. 120», in una valorizzazione sconfinata del principio unitario, come paventa M. BERTOLISSI, *Le innovazioni e le criticità del nuovo Titolo V*, relazione presentata a "Il regionalismo italiano dall'unità alla Costituzione e alla sua riforma", giornate di studio, Istituto di studi sui sistemi regionali federali e sulle autonomie "Massimo Severo Giannini" - ISSIRFA, ottobre 2011, *paper*, p. 22 e *passim*.

¹⁸ Secondo le parole di G. M. FLICK, *La Costituzione, i diritti, la dignità delle persone*, relazione svolta all'incontro "Parole di giustizia. Nuovi diritti e diritti negati", La Spezia, 17 maggio 2009, *paper*, p. 4.: «La dignità unisce non solo il passato e il futuro, bensì anche il presente ed i suoi problemi. Anzi, nella sua concretezza, offre un'indicazione preziosa per affrontare quei problemi non soltanto nella prospettiva globale, ma – prima ancora – in quella locale: ora e qui. Il pensiero, allora, corre agevolmente alla crisi – prima finanziaria, poi economica, ma anche globale – che ha investito il mondo e che incide profondamente, con le sue conseguenze, ad esempio sulla realtà dell'occupazione: condizione prima ed essenziale – come riconosce la nostra Costituzione agli articoli 1 e 4 – per la pari dignità. Ciò apre la via ad una riflessione su di un altro principio, già *ab origine* presente nella nostra Costituzione, ma esplicitato dalla recente riforma del titolo V: quello di sussidiarietà non solo verticale (istituzionale), ma anche orizzontale (della società civile). Questo principio – espressione del principio di prossimità, e quindi di particolare concretezza nell'affrontare la problematica dell'effettività dei diritti fondamentali (soprattutto quelli sociali) – apre la via ad una riflessione particolarmente attuale, nella crisi che stiamo vivendo: la ricerca di nuovi modelli di valori e di regole che superino la rigidità della contrapposizione tradizionale tra pubblico e privato, e l'altrettanto tradizionale contrapposizione tra privato e sociale. Il riferimento della dignità al presente, il suo forte significato per esprimere l'orgoglio nell'appartenenza a una comunità e al tempo stesso l'impegno di tutti per quella comunità, concretamente, confermano ancora una volta il significato di essa, quale valore. Considerare la dignità umana come un ponte fra il passato (con i suoi orrori), il futuro (con le sue inquietudini) e il presente (con la sua concretezza e i suoi problemi), consente di sottolineare la perenne attualità della riflessione su di essa. Se guardiamo al passato, cogliamo l'angoscia delle esperienze storiche con cui si è cercato di annichilire e di distruggere la dignità. Se guardiamo al presente, cogliamo in tutta la sua importanza l'affermazione di John Kennedy: "*non chiedere allo Stato (agli altri) cosa può fare per te; chiediti cosa puoi fare tu per lo Stato (per gli altri)*". Se guardiamo al futuro, cogliamo l'inquietudine verso la riduzione della persona a mezzo o a strumento di altri obiettivi: il mercato, la società, l'informazione, la trasparenza, la sicurezza. Il ponte fra il passato, il presente e il futuro è rappresentato proprio da questo punto di riferimento: la persona umana, con le sue caratteristiche peculiari di eguaglianza e di diversità al tempo stesso. Di fronte a sempre nuove prospettive di offese e di aggressioni alla dignità, in parte diverse da quelle del passato, rimane comunque il valore costante e immutabile della persona e della sua centralità, sul quale si fondano sempre nuovi diritti. E non è un caso che Costituzioni più recenti della nostra abbiano avuto la capacità di elaborare meglio una serie di diritti (il diritto all'ambiente, alla *privacy*, al territorio, al gruppo), che nella nostra sono impliciti, perché non previsti e non dibattuti all'epoca della sua promulgazione, sessanta anni orsono. Nelle costituzioni più recenti il filone dei cosiddetti diritti di terza e di quarta generazione è esplicitamente presente; esso era tuttavia presente implicitamente anche nella nostra Costituzione, più classica, con affermazioni che le hanno consentito di adeguarsi all'evoluzione dei tempi. Piuttosto, viene da restare perplessi sul fatto che, da un lato, riconosciamo sempre nuovi diritti fondamentali, quelli appunto di terza e di quarta generazione; dall'altro, troppo spesso accompagniamo a questo riconoscimento l'indifferenza e il disinteresse per la violazione dei diritti fondamentali più classici, più tradizionali (penso, per tutti, al diritto alla vita, all'acqua, al cibo, alla salute), in varie parti del mondo.»

diversa deve essere la visione complessiva, la solidarietà deve essere intesa con la consapevolezza della sua valenza di dovere, prima ancora che di diritto. Una solidarietà consapevole (e non assistenzialista), unita ad una altrettanto consapevole responsabilità, costituirebbe il punto di equilibrio tra il cittadino (contribuente) e le istituzioni, ed in tal senso il federalismo fiscale potrebbe costituire lo strumento per una gestione sostenibile delle risorse.

CAPITOLO I - UN PERCORSO CONCETTUALE

1.1. *Premessa*

Il tema dell'autonomia finanziaria degli enti territoriali solo apparentemente appartiene alle relazioni intergovernative tra i differenti livelli di governo. In realtà esso riverbera i suoi effetti in un ambito molto più ampio e complesso. Lo stesso art. 119 Cost., infatti, presuppone o rinvia a princípi e concetti che o sono espressamente richiamati (autonomia, perequazione, esercizio di funzioni pubbliche, solidarietà, diritti della persona) o sono sottintesi (dovere di contribuire alle spese pubbliche, inteso anche quale estrinsecazione della solidarietà, responsabilità nell'esercizio delle funzioni e nell'imposizione di tributi, sovranità, livelli essenziali che debbono essere assicurati in un catalogo di diritti a sostegno della dignità della persona umana).

Taluni princípi e concetti, poi, sono stati disegnati anche grazie all'elaborazione della giurisprudenza costituzionale ovvero si sono evoluti tenendo conto del c.d. diritto vivente e di contaminazioni derivanti da ordinamenti esterni.

Il tutto secondo una circolarità¹⁹ che è insita negli ordinamenti giuridici e nelle stesse Costituzioni, laddove i princípi fondamentali, se non ci si vuole limitare ad un approccio formalistico e statico, non sono identificati in modo avulso ma intimamente collegati.

Ecco che si intravede quindi una tessitura nella Carta Fondamentale, costruita per identificare e circoscrivere i diritti, in una tensione da sempre esistente tra libertà ed eguaglianza, al servizio di una civile partecipazione alla collettività e della sua organizzazione.

¹⁹ Si tratta di un andamento circolare che evoca, in qualche misura, ma non coincide con la circolarità fra gli strumenti positivi costitutivi dell'ordinamento riconducibile ad A. ROSS (*Teorie der Rechtsquellen*, Leipzig-Wien, 1929), contrapposta alla visione semplificata e piramidale del sistema propria del gradualismo *kelseniano* e sviluppata da chi, come Carlo Esposito, aveva cercato di destrutturare il sistema delle fonti dallo schema gerarchico.

Di tale tessitura costituiscono certamente trama essenziale i principi fondamentali dell'assetto politico e sociale di cui sono espressione. Su di essi si fonda il tipo di collettività che si intende sviluppare (forma di Stato) ed essi plasmano nel contempo un nucleo insopprimibile che corrisponde allo *status* di cittadino, e prima ancora di persona umana.

Essi sono stati oggetto di grande ponderazione da parte del Costituente, e di norma appartengono, almeno in un nucleo insopprimibile, al patrimonio dei diversi ordinamenti degli Stati moderni. Sono perciò principi e concetti assolutamente dinamici, frutto di continua analisi da parte degli studiosi e degli interpreti, che ne arricchiscono e precisano i contorni. Ciò fa sì che essi siano soggetti a continua autorigenazione, in un'osmosi col diritto vivente che ne perpetua la vitalità.

La loro circolarità, dunque, sottende una complementarità degli stessi, non un'antinomia, un bilanciamento che deve superare le tensioni, che contribuiscono comunque a vivificarli.

«La disciplina dei diritti fa tutt'uno con il riconoscimento dell'autonomia quale valore fondante l'ordinamento, dà senso a quest'ultimo nelle sue più salienti espressioni e ne costituisce l'indice più attendibile col quale si misura ed apprezza la "qualità" dell'autonomia stessa. E ciò, ove si convenga che quest'ultima non si esaurisce nella mera rivendica di poteri da parte di un apparato governante stanziato sul territorio rispetto all'apparato dello Stato-sovrano bensì è *in nuce* servizio offerto alla comunità governata (in primo luogo, appunto, ai diritti fondamentali, sia dei singoli che dell'intera collettività). Proprio le norme selettivamente idonee a condurre all'appagamento dei diritti sono quelle in cui si specchia e risolve l'identità della istituzione da cui le norme stesse sono prodotte e al cui interno spiegano effetti. L'autonomia è sollecitata a rendere quotidiana testimonianza dell'identità e, allo stesso tempo, a rigenerarla e a "riconformarla" in modo incessante; e, così facendo, a concorrere alla definizione e al complessivo rinnovamento dell'identità nazionale, *ex pluribus una.*»²⁰.

²⁰ A. RUGGERI, *Regioni e diritti fondamentali*, in *Giur. it.*, 6/2011. Prosegue l'A. «Una volta poi che si colga l'essenza dell'autonomia nel suo disporsi a servizio dei bisogni elementari dell'uomo, è chiaro che nessuna differenza può a questo piano di esperienza farsi tra gli esseri umani in base al titolo della cittadinanza o ad altri titoli *quodammodo* "artificiali", siccome frutto di invenzione giuridica: tutti gli uomini hanno diritto (il primo dei diritti fondamentali, appunto) al medesimo trattamento, conseguente al medesimo *riconoscimento* della loro qualità di uomini, della loro dignità, quale *Grundwert*

E già Carlo Esposito, in un saggio fondamentale, notava come le autonomie «non hanno rilievo solo per la organizzazione amministrativa, ma incidono in profondità nella struttura interiore dello Stato, e non solo tendono ad adeguare gli istituti giuridici alla complessa realtà sociale che vive nello Stato, ma costituiscono per i cittadini esercizio, espressione, modo d'essere, garanzia di democrazia e di libertà»²¹.

Tale visione era correlata a quella secondo cui è la stessa Costituzione ad indicare «in limine» la via per l'adempimento delle numerose e complesse attività economiche e sociali affidate allo Stato, evitando, per mezzo del decentramento e dell'autonomia, che lo Stato si trasformi in una «mostruosa macchina», ma, al contrario, si muti «da meccanismo mosso dal centro, in organismo vivente composto da parti viventi, nel quale alla molteplicità degli organi corrisponda molteplicità di vita e di centro d'azione»²².

È parso opportuno, quindi, ai fini di una disamina delle modalità di attuazione dell'art. 119 Cost., e preliminarmente ad essa, addentrarsi in un percorso che dia conto, sia pure in sintesi, dei contenuti di alcuni concetti, tutti presupposti ovvero espressamente enunciati dalle disposizioni dell'art. 119 medesimo, e tutti da tenere in massima considerazione ai fini della sua attuazione.

1.2. *Diritti fondamentali*

Si legge nell'art. 2 Cost.: «La Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo, sia come singolo, sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità, e richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale».

La formulazione, come del resto gran parte della Carta Fondamentale, è frutto di un'operazione di convergenza²³ raggiunta tra le principali componenti²⁴ in seno all'Assemblea Costituente, come risulta dagli atti²⁵.

dell'ordinamento e dell'esperienza costituzionale. È la comunanza delle esperienze di vita, il “convivere”, che impone e giustifica quest'esito.»

²¹ C. ESPOSITO, *Autonomie locali e decentramento amministrativo nell'art. 5 della Costituzione*, in *La Costituzione italiana; Saggi*, Padova, 1954, p. 81.

²² *Ibid.*, p. 83 ss..

²³ Tuttavia il carattere compromissorio che informa complessivamente il nostro testo costituzionale non deve essere necessariamente letto come sinonimo di ambiguità o di debolezza, ma anzi, può

L'inserimento dei diritti nella Carta, anch'esso oggetto di dibattito²⁶, rappresenta, così come per Costituzioni di altri Stati, più o meno coeve, il riconoscimento dell'evoluzione degli Stati stessi verso forme ulteriori rispetto a quella liberale²⁷, caratterizzate dal riconoscimento della preesistenza dei diritti dell'uomo rispetto allo Stato, e, quindi, rispetto ad ogni istituzione politica e ad ogni potere costituito²⁸. Anzi, vi è di più: nell'evoluzione da uno *status* di libertà naturale

rappresentarne la forza, in quanto sia il risultato di un'effettiva convergenza delle maggiori forze presenti nella società, di una loro adesione reale all'assetto basato sulla Costituzione, come spiega V. ONIDA in G. AMATO, A. BARBERA (a cura di), *Manuale di diritto pubblico*, Bologna, 1997, p. 91.

²⁴ Secondo la ricostruzione offerta da A. BALDASSARRE, voce *Diritti inviolabili*, in *Enc. Giur. Treccani*, vol. XI, 1989, in Assemblea Costituente erano presenti tre grandi componenti ideali: quella cattolica, quella socialista-comunista, quella laica (sia conservatrice che liberale). Ad ognuna delle tre componenti era riconducibile una rispettiva posizione: l'idea «personalistica», l'idea di diritti individuali e sociali connessi al principio della sovranità popolare, l'idea giusnaturalistica legata alla primarietà dell'individuo come tale; ognuna delle tre posizioni conosceva tuttavia al proprio interno diversificazioni sostanziali. Inoltre, vi era una contrapposizione, trasversale anche allo stesso partito cattolico, tra la posizione di coloro che circoscrivevano i diritti inviolabili alle libertà rigorosamente individualistiche e quella di chi ne allargava i confini anche ai diritti sociali e ai diritti delle comunità intermedie. Per una particolareggiata disamina dei lavori in seno alla Costituente, si veda altresì E. ROSSI, *Art. 2 Cost.*, in R. BIFULCO, A. CELOTTO e M. OLIVETTI (a cura di), *Comm. Cost.*, Torino, 2006.

²⁵ Si vedano anche gli specifici riferimenti che si rinvencono in A. BALDASSARRE, *Diritti inviolabili*, cit..

²⁶ Per via delle posizioni di chi, come Calamandrei, avrebbe privilegiato la collocazione degli stessi in un Preambolo esterno. Ma rispetto a tale posizione prevalse quella di chi, come Moro, riteneva che la lotta per la libertà e la giustizia sociale non fosse finita con l'adozione della Carta e non potesse finire, necessitando perciò di norme vincolanti e non di motivazioni.

²⁷ Più precisamente, come illustrato da ONIDA, op. cit., si tratta di un'evoluzione politico-sociale consistente, tra l'altro, nell'assunzione da parte dello Stato di nuovi compiti di intervento nella società che conduce all'affermazione, accanto alle tradizionali «libertà negative», di nuovi «diritti sociali», il cui contenuto non consiste più in una pretesa all'astensione da ingerenze dei pubblici poteri nella sfera dei singoli, bensì in una pretesa a positivi interventi, a prestazioni, da parte dei medesimi poteri pubblici. Non bisogna sottovalutare, tuttavia, che è nella fase del costituzionalismo euro-americano, intimamente connesso a forme di Stato liberali, che vede la luce un catalogo dei diritti inalienabili dell'uomo, e delle possibili forme di garanzia a tutela dello stesso. Si veda, in tal senso, la ricostruzione operata da G. BOGNETTI, in *Diritti dell'uomo*, in *Dig. Disc. Priv. Sez. Civ.*, 1989, *ad vocem*, che, in particolare, ne sottolinea l'idea di fondo - riprendendo la teorizzazione schmittiana - consistente in una profonda separazione tra società civile e Stato, «per cui alla società civile spetta di agire e di svilupparsi in condizioni, in tutti i campi, di amplissima autonomia, e allo Stato il compito essenziale, anche se non unico, di fornire alla società civile gli strumenti giuridici che permettono l'autonomo operare della società e di mezzi necessari affinché gli esiti di quell'operare siano da tutti rispettati. (...) La società civile, poi, è composta di individui, - tutti gli individui della collettività - i quali sono titolari, ciascuno in condizione di formale eguaglianza giuridica rispetto agli altri, e senza poteri autoritari sugli altri, dei diritti attraverso i quali la società si autoorganizza e si sviluppa.»

²⁸ Rileva A. BALDASSARRE, op. cit., come in tal modo l'art. 2 abbia chiuso una parentesi più che secolare che aveva collocato su due sponde diverse gli ordinamenti dell'Europa continentale e quelli anglo-americani: in questi ultimi, infatti, l'antiorità dei diritti fondamentali rispetto a ogni potere statale positivo, compreso quello costituzionale, ha sempre rappresentato la pietra miliare su cui è stato costruito l'intero edificio costituzionale; negli ordinamenti dell'Europa continentale l'antiorità di quei diritti, pur affermata in via di principio, è stata sempre relativizzata, sul piano del diritto positivo, rispetto a qualcosa di più elevato e di realmente supremo, che fosse la volontà generale del popolo, impersonata dal legislatore sovrano, ovvero lo Stato-persona, ente politico sovrano. In tal modo, secondo l'Autore, l'invulnerabilità assoluta si converte da attributo delle supreme istituzioni costituzionali a connotato indelebile dei diritti dell'uomo, dei valori personali e della dignità umana.

verso uno *status* di libertà interamente «sociale» (definibile come «libertà possibile» in contrapposto a «libertà assoluta») l'individuo assurge a persona, considerata nella totalità delle sue reali dimensioni (individuale, sociale e politica) con la conseguente inclusione, tra i diritti inviolabili, di diritti politici e sociali²⁹.

Ed anche la stessa qualificazione di inviolabili contenuta nell'art. 2 è stata oggetto di mediazione, e il positivo accordo sulla formulazione fu, anche in questo caso, opera dell'On. Moro³⁰.

Negli anni successivi si è prodotta una contaminazione tra i termini «inviolabili» e «fondamentali»³¹, sia in dottrina che in giurisprudenza, ancorché i

²⁹ Così L. ANTONINI, in *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, p. 180.

³⁰ Che persuase le diverse componenti presenti nella Costituente che - al di là di divergenze concettuali e terminologiche - si fosse concordi nel ritenere che si trattasse di diritti stabili, immutabili, permanentemente validi e perciò sottratti all'effimero gioco di alcune maggioranze parlamentari (così A. Moro, nella seduta dell'Assemblea Costituente del 13 marzo 1947, pag. 2044 del resoconto).

³¹ E' superfluo rilevare come la letteratura in materia di diritti, e, prima ancora, di situazioni giuridiche soggettive, sia pressoché infinita. Non è, inoltre, questa la sede per dar conto dei molteplici aspetti che sono stati oggetto di dibattito in dottrina, quali, a titolo di mero esempio, la riferibilità dei diritti ai cittadini ovvero anche agli stranieri, l'interpretazione dell'articolo 2 come «clausola riassuntiva» dei diritti o, per contro, come fattispecie aperta, l'«irrieducibilità» delle disposizioni costituzionali che prevedono i diritti inviolabili, in quanto principi che qualificano la stessa struttura democratica dello Stato. Si rinvia, pertanto, alle varie opere monografiche nonché alle plurime voci delle enciclopedie, citando, *ex multis*: P. BARILE, *Diritti dell'uomo e libertà fondamentali*, Bologna, 1984, e A. BARBERA, *Commento all'art. 2*, in *Commentario della Costituzione* a cura di G. BRANCA, 1975. In particolare, questi due Autori hanno sviluppato l'archetipo del dibattito sulla portata estensiva ovvero riassuntiva dell'articolo 2 Cost. . Come è noto, Barbera ha sempre sostenuto che l'art. 2 fosse una disposizione a fattispecie aperta, richiamando un principio che non si esaurisce nelle libertà espressamente garantite, ma che è in grado di ricomprendere tutte le nuove domande di libertà che vengono fatte proprie dalla coscienza sociale e progressivamente riconosciute attraverso l'azione della giurisprudenza o del legislatore ordinario; mentre Barile, rigettando tale impostazione, ha letto l'art. 2 come clausola riassuntiva dei diritti di libertà contenuti nel catalogo costituzionale, ritenendo che le possibili libertà aggiuntive «rampollassero» dal tronco di quelle che si leggono in Costituzione, e, quindi, fossero figlie della capacità di espansione di ogni primigenia libertà, consentendo pertanto un'interpretazione estensiva delle singole norme sulle libertà (che, rimarcava l'Autore, è cosa diversa dalla tesi estensiva sostenuta dal suo oppositore). Tale pregevole disputa può comunque dirsi superata dalla giurisprudenza della Corte costituzionale che, a partire dagli anni '80, ha ampliato il catalogo dei diritti (ed in tal senso, Barbera vi ha riscontrato in sostanza un recepimento della propria lettura: v. *Manuale di diritto pubblico*, a cura di G. AMATO e A. BARBERA, cit., p. 234). Accattivante - proprio in considerazione della vastità delle definizioni e classificazioni tentate - la posizione di R. BIN che pone in discussione l'utilità di qualsivoglia classificazione dei diritti, in quanto i diritti, più che «cose» a proposito delle quali sia lecito sviluppare un discorso astratto (cioè che non tenga conto della complessità della loro «tessitura giuridica»), andrebbero considerati in base al piano della loro «amministrazione» concreta, laddove non presentano caratteri loro propri così specifici e costanti. Insomma, la loro definizione «non è come una pentola, rispetto alla quale un determinato fenomeno sta dentro o fuori, ma, piuttosto, si comporta come un ombrello durante un forte acquazzone: vi è un punto in cui la protezione è massima, e poi, via via che ci si allontana da esso, la tenuta diviene sempre meno efficiente» (così R. BIN, in *Diritti e fraintendimenti: il nodo della rappresentanza*, rinvenibile nel sito *internet* dell'Autore). Scettico circa la validità di sistemi definitivi si mostra anche F. RIMOLI, in *Universalizzazione dei diritti fondamentali e globalismo giuridico: qualche considerazione critica* (in *Rivista dell'Associazione Italiana dei Costituzionalisti*, 2005), secondo il quale persino la difficoltà di offrire una nozione compiuta di cosa sia un diritto soggettivo resta tuttora irrisolta.

termini stessi non siano perfettamente coincidenti³². Spesso nel dibattito i diritti vengono qualificati anche come umani³³ od universali. Ciò in parte può essere

³² Ritiene che l'aggettivo «fondamentale» appaia pienamente sovrapponibile all'aggettivo «inviolabile» sin dalla fine degli anni novanta A. PACE, nel suo *Dai diritti del cittadino ai diritti fondamentali dell'uomo*, in *Rivista dell'Associazione Italiana dei Costituzionalisti*, 2010, in cui rileva che è prevalente in dottrina la tesi che identifica la fundamentalità con l'inviolabilità e viceversa, citando talune voci contrarie. Si veda altresì S. MANGIAMELI in *Il contributo dell'esperienza costituzionale italiana alla dommatica europea della tutela dei diritti fondamentali*, studio pubblicato in www.giurcost.org, che tiene a sottolineare la differenza tra i due concetti: «Si badi che la Costituzione italiana parla di “diritti inviolabili” e non di “diritti fondamentali” e le due nozioni non sono tecnicamente coincidenti, essendo l'inviolabilità una qualità particolare di determinati diritti fondamentali e potendosi accogliere, semmai, il termine “diritti fondamentali”, proprio della letteratura di altri ordinamenti, con riferimento ai “diritti costituzionali”; pur tuttavia, è dato riscontrare una certa confusione di linguaggio nel dibattito italiano che equiparerebbe diritti fondamentali e diritti inviolabili». In ossequio a un pragmatismo dei concetti giova pure rammentare Ruggeri, che, rilevando (in nota) come «si dia un fondamento ancora risalente (e, di necessità, pre- o meta-positivo) degli stessi diritti fondamentali è questione – come si sa – *ab antiquo* agitata da filosofi e giuristi, sulla quale tuttavia non è ora dato di intrattenersi», si riferisce ai diritti fondamentali come «diritti variamente qualificati, a seconda delle prospettive d'inquadramento, come umani, inviolabili, costituzionali, ecc. L'etichetta più appropriata è, tuttavia, a mia opinione, appunto quella di “fondamentali”, che più di ogni altra evoca l'idea di ciò che sta appunto a base dell'intero edificio e ne sorregge la struttura. Per quest'aspetto (e – giova ripetere – con specifico riguardo alle vicende degli ordinamenti di impianto liberale), i diritti sono condizione della stessa pensabilità dell'ordinamento, come di ciò che si ordina e senza sosta rigenera attorno ad un patrimonio di valori costituito dai (ed in funzione dei) diritti.» (A. RUGGERI, Relazione all'incontro di studio su *La giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo*, organizzato dal Consiglio Superiore della Magistratura, Roma 28 febbraio - 2 marzo 2007, *paper*). Interessante, al riguardo, anche l'analisi offerta da L. PRINCIPATO, ne *I diritti costituzionali e l'assetto delle fonti dopo la riforma dell'art. 117 della Costituzione*, in *Giur. cost.* 2002, 02, p. 1169: «...esistono diverse parole che esprimono il concetto di diritti umani: diritti naturali, diritti pubblici soggettivi, libertà pubbliche, diritti morali, diritti fondamentali, diritti individuali, diritti del cittadino, etc. Nessuno di questi termini è espressione pura di una scelta linguistica; al contrario, rivelano tutti connessioni culturali e significati derivati da un determinato contesto storico, da determinati interessi, da certe ideologie e da certe posizioni scientifiche di fondo. Sul piano etimologico, le espressioni sopra indicate non sono affatto fungibili, giacché non descrivono il medesimo fenomeno giuridico (diritti pubblici soggettivi, libertà pubbliche, diritti individuali etc.) o storico (diritti naturali, diritti morali etc.). Sul piano metodologico, la precisazione è indice di una scelta di fondo: non confondere il piano assiologico dei valori con quello del diritto positivo. Non confondere, in sostanza, la costituzione con il costituzionalismo (o forse e meglio, con un certo costituzionalismo). Ciò posto, la prospettata esigenza gnoseologica può soddisfarsi prendendo le mosse dalla nozione di diritti umani, che è quella di uso più comune e meno tecnico, postulandone (pur nella consapevolezza che così non è) una neutralità sul piano giuridico. In un approccio assiologicamente orientato, i diritti umani diverranno diritti naturali, se si attribuisce all'uomo ed ai suoi interessi una preminenza logica e giuridica rispetto al diritto positivo che essi interessi formalizza e disciplina; diritti pubblici soggettivi, se si ricostruiscono i rapporti fra cittadino e Stato in chiave inversa, guardando al pubblico potere come un *prius* che determina gli *status* dei sudditi e conseguentemente i loro diritti; diritti morali, se si ritiene che il sistema costituzionale sia fondato su una teoria morale; diritti fondamentali, se si asserisce la gerarchica preminenza di tali situazioni giuridiche soggettive rispetto ad altre, evidentemente giudicate non fondamentali. Volendo - per impostazione metodologica - eliminare ogni giudizio di valore almeno sul piano nominalistico, nel passaggio al piano giuridico ed in specie di rango costituzionale, non pare revocabile in dubbio che una definizione generale dei diritti dell'uomo costituzionalmente rilevanti di certo tautologica ma proprio per questo non contestabile sia quella di diritti costituzionali. Diversamente dal sintagma diritti fondamentali, quello diritti costituzionali non ha per conseguenza una possibile non fundamentalità (che per altro sarebbe categoria di incerta rilevanza giuridica) di altre situazioni giuridiche soggettive attive, bensì e più semplicemente il fatto che altri diritti possono esistere come in effetti esistono, pur se riconosciuti e garantiti da fonti diverse dalla Costituzione.» La

conseguenza dell'approccio pluridisciplinare, essendo la materia dei diritti oggetto di costante attenzione sia da parte dei costituzionalisti che dei filosofi o sociologi del diritto. Inoltre, occorre tener conto anche dell'espansione dell'ambito in cui si svolgono le riflessioni in ordine a tali diritti ed all'effettiva tutela degli stessi, che avviene sempre più a livello internazionale, anzi, con una tendenza all'universalizzazione³⁴, sia pure con modalità e contenuti affatto diversi³⁵.

In tal senso si è assistito ad un percorso che ha visto la luce negli ultimi decenni, in correlazione con le guerre mondiali del ventesimo secolo, all'esito delle quali si individuavano delle clausole di garanzia da inserire nei trattati di pace, ed in tale contesto è risultato incisivo l'operato dell'Organizzazione delle Nazioni Unite³⁶.

Parallelamente, si è avviata la costruzione di un sistema europeo di tutela dei diritti dell'uomo, che trova le radici nella *Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali* del 1950 e che da ultimo si è evoluta, non senza fatica, mediante la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea di Nizza del 2000 (con i successivi adattamenti del 2007 a Strasburgo), e, infine, dal riconoscimento della vincolatività di tale Carta sancito dal Trattato di Lisbona, firmato nel 2007 ed entrato in vigore il 1° dicembre 2009.

Corte costituzionale inizia ad utilizzare la qualificazione «fondamentali» sin dalla sentenza n. 11 del 1956.

³³ G. PALOMBELLA, in particolare, si esprime sulle differenze tra le espressioni “diritti umani» e “diritti fondamentali», nell'ambito di più ampie riflessioni che prendono a riferimento anche le questioni definitorie; secondo l'Autore, «è necessario almeno sottolineare che “diritti umani” è assoluta, riguarda l'uomo, anche indipendentemente da ogni contesto e da ogni altra specificazione. “Diritti fondamentali” è invece plausibilmente aperta e *relativa*, può dunque essere riferita all’“uomo” oppure ad altro: ad ambiti, casi, circostanze, oppure società, ordinamenti giuridici, o morali; è dunque *rispetto a questi* che, di un insieme di “diritti”, si può (o si deve) dire se (o che) siano fondamentali. Se dei diritti umani si assume l'inviolabilità, assoluta, in qualsiasi stato o in qualsiasi cultura, in qualsiasi ordinamento giuridico o comunità morale, anche dei diritti *fondamentali* si può pretendere l'inviolabilità, ma solo nell'*ambito* in cui essi sono fondamentali. In virtù di queste considerazioni, “diritti fondamentali” si presta ad essere una nozione “giuridica” o comunque del tutto adatta ad una teoria del diritto, mentre “diritti umani” appare lata e più difficilmente utilizzabile. Quando si tratta, come molto spesso accade, dei diritti fondamentali dell'uomo, le due espressioni tendono, ovviamente, a coincidere. In questo senso allora divengono diritti fondamentali tutti i diritti “umani” enumerati, per esempio, nella Dichiarazione del 1948; l'uso del termine fondamentale perde la sua peculiarità, e non aggiunge nulla al significato normalmente attribuito agli inviolabili diritti “umani”» (G. PALOMBELLA, *Diritti fondamentali. Argomenti per una teoria, paper*).

³⁴ In ciò quasi contestualizzando un'idea cosmopolita del diritto, conforme alla visione di Kant. Su tale specifico aspetto, si veda anche la ricostruzione offerta da F. RIMOLI, op. cit..

³⁵ Non vi è bisogno di evidenziare come ai nostri giorni vi siano parecchie realtà in cui i diritti umani sono in vario modo conculcati, o, quanto meno, interpretati alla luce di tradizioni all'opposto di quelle occidentali (senza con questo voler esprimere alcun giudizio di valore su tali tradizioni).

³⁶ La cui Assemblea generale ha adottato il 10 dicembre 1948 la *Dichiarazione universale dei diritti dell'uomo*, cui hanno fatto seguito numerose altre Dichiarazioni.

È ormai invalso infatti l'utilizzo della definizione "tutela multilivello" dei diritti, ma ciò ha comportato non poche questioni che i più avvertiti osservatori non hanno mancato di rilevare, specialmente con riferimento al sistema delle fonti che si sarebbe venuto a creare³⁷. Si è di fronte, infatti, ad un catalogo dei diritti non solo

³⁷ Piace richiamare l'Autore che vede tuttavia opportunità piuttosto che problemi nell'allargamento del catalogo dei diritti: «Fuori centro è, al riguardo, l'obiezione, non di rado fatta da pur sensibili studiosi, secondo cui quanto più si allunga il catalogo dei diritti e se ne richiede la tutela - come suol dirsi - a più "livelli", tanto maggiori possono essere (ed effettivamente sono) i casi di conflitto, sia dei "nuovi" diritti *inter se* che di questi coi vecchi, propriamente "nazionali". I conflitti su basi di valore sono - come si sa - di ordinario, quotidiano riscontro, specie (ma non solo) negli ordinamenti che hanno fatto del pluralismo la loro bandiera; ma, è proprio grazie ad essi che è possibile pervenire alle soluzioni maggiormente adeguate in rapporto ai casi. Quel che importa è che sul tavolo dell'operatore (sia esso il legislatore come l'amministratore o il giudice, ma specialmente quest'ultimo) possa disporsi un materiale ancora più corposo ed arricchito di quello che invece si avrebbe attingendo unicamente al serbatoio nazionale, per capiente che sia (specie nella sua conformazione costituzionale). Insomma, crescendo i diritti, aumentano pure le opportunità offerte ai soggetti per la piena realizzazione della loro personalità. Senza contare, poi, l'effetto di stabilizzazione che pure può aversi grazie alle Carte nei riguardi di diritti ugualmente desunti, in via pretoria, dal quadro costituzionale e tuttavia privi di esplicito riscontro in quest'ultimo. Il moto non è, tuttavia, solo monodirezionale. Grazie alle Carte internazionali, gli ordinamenti nazionali, mentre per un verso si "costituzionalizzano" ancora di più, per un altro si "internazionalizzano". Non si tratta di due vicende o tendenze diverse; piuttosto, si tratta di una sola "cosa", riguardata da prospettive e per esigenze ricostruttive diverse.», così A. RUGGERI in *Carte internazionali dei diritti, Costituzione europea, Costituzione nazionale: prospettive di ricomposizione delle fonti in sistema*, in www.forumcostituzionale.it. Si rinvia, inoltre, fra gli ulteriori, molteplici contributi offerti dal medesimo Autore, a: *Sistema integrato di fonti, tecniche interpretative, tutela dei diritti fondamentali*, in www.associazionedeicostituzionalisti.it; *Dimensione europea della tutela dei diritti fondamentali e tecniche interpretative*, in www.federalismi.it; *Conferme e novità di fine anno in tema di rapporti tra diritto interno e CEDU (a prima lettura di Corte cost. n. 311 e 317 del 2009)*, in www.forumcostituzionale.it. L'Autore, da ultimo, ha ulteriormente evidenziato che «V'è insomma il bisogno, profondamente e diffusamente avvertito ad ogni livello di esperienza, di un complessivo riequilibrio nel sistema e dei sistemi, nei loro reciproci rapporti: tra legislatore e legislatore (rispettivamente, costituzionale e comune) e, ancora, tra legislatore sovranazionale e legislatore nazionale e, quindi, tra legislatore e giudici e, infine, tra giudici e giudici (comuni e costituzionali, come pure tra questi ultimi *inter se*). All'appagamento di questo bisogno tutti sono chiamati a concorrere, dunque anche - per ciò che qui specificamente interessa - le Corti; e, invero, possono farvi luogo, sia pure alle difficili condizioni del tempo presente, sempre che riescano a resistere alla tentazione di proporsi come attori giuridicamente ordinati a scala, piuttosto aspirando a far valere quel primato culturale, di cui si è venuti dicendo e che ha proprio nella disponibilità al reciproco ascolto il modo più adeguato per affermarsi, al servizio dell'uomo, dei suoi diritti, della sua dignità.» (A. RUGGERI, *Rapporti tra Corte costituzionale e Corti europee, bilanciamenti interordinamentali e "controlimiti" mobili, a garanzia dei diritti fondamentali*, in *Rivista dell'Associazione Italiana dei Costituzionalisti*, 1/2011. Si rinvia anche, con particolare riferimento alla recente giurisprudenza della Corte costituzionale che sta individuando il delicato intreccio di rapporti con la Convenzione europea dei diritti dell'uomo, a: U. DE SIERVO, *Recenti sviluppi della giurisprudenza della Corte costituzionale in relazione alla giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo*, in www.cortecostituzionale.it; E. LAMARQUE, *Gli effetti delle sentenze della Corte di Strasburgo secondo la Corte costituzionale italiana*, in *Corriere giuridico*, 7/2010; E. GIANFRANCESCO, *Incroci pericolosi: CEDU, Carta dei diritti fondamentali e Costituzione italiana tra Corte costituzionale, Corte di Giustizia e Corte di Strasburgo*, in *Rivista dell'Associazione Italiana dei Costituzionalisti*, 1/2011; A. RANDAZZO, *Alla ricerca della tutela più intensa dei diritti fondamentali, attraverso il "dialogo" tra le Corti*, in www.giurcost.org. In particolare, con riferimento alla sentenza della Corte costituzionale n. 317 del 2009, si veda D. BUTTURINI, *La partecipazione paritaria della Costituzione e della norma sovranazionale all'elaborazione del contenuto indefettibile del diritto fondamentale. Osservazioni a margine di Corte cost. n. 317 del 2009*, in *Giur. cost.* 2/2010, p. 1816, il quale, nel rilevare come la Corte prescinda ormai da un approccio formale nell'individuazione del

ampliato ma la cui tutela può essere invocata in varie sedi e con riferimento a diversi parametri (che possono rinvenirsi nella Costituzione medesima, nel diritto comunitario, così come interpretato nelle sentenze della Corte di giustizia dell'Unione europea, e, dopo la novella costituita dall'art. 117, primo comma, Cost., e da un orientamento giurisprudenziale costituzionale introdotto dalle sentenze nn. 348 e 349 della Corte, nella Convenzione europea dei diritti dell'uomo e negli orientamenti della Corte di Strasburgo).

Di guisa che di fronte ad una situazione niente affatto strutturata ma anzi magmatica e fluida - e suscettibile di ulteriori evoluzioni - l'aspettativa migliore che possa porsi è quella di un sapiente uso del criterio della ragionevolezza e del bilanciamento tra interessi, in primo luogo - com'è tradizione - da parte del Giudice delle leggi, ma anche di ogni giudice che si trovi a dover valutare la sussistenza delle situazioni invocate e la tutela da accordarvi e del legislatore all'atto dell'adozione di atti che tengano conto dei valori costituzionali.

Si è accennato, in precedenza, alla caratterizzazione della forma di Stato che, contraddistinta dall'inserimento nella Carta Fondamentale di un più o meno ampio catalogo di diritti, ha visto nella fattispecie italiana come in altre più o meno coeve realizzarsi un processo di costruzione di un moderno Stato sociale³⁸. Ciò avviene

livello di tutela (*«universalmente prescrittivo»*) da garantire ai diritti fondamentali, ma induca al migliore bilanciamento tra garanzie delle diverse Carte (nell'ottica, quindi, della migliore integrazione tra ordinamenti), utilizza felici espressioni quali «La soluzione è nel *bilanciare i bilanciamenti*: cioè nel porre una gerarchia finale nella quale a prevalere sia quello *standard* di garanzia che non sia peggiorativo delle condizioni di esercizio del diritto fondamentale così come indicate rispettivamente dalla CEDU e dalla Costituzione. Ciascun ordinamento può mantenere i propri standard di tutela a patto che non siano inferiori alle garanzie contemplate da quei sistemi giuridici con i quali instaura una relazione.».

³⁸ Cfr., tra gli altri, S. GAMBINO, *Cittadinanza, funzioni pubbliche, federalismo*, in www.astridonline.it, secondo cui «Dalla Costituzione di Weimar (1919) in poi, nel costituzionalismo contemporaneo, si è affermata una nuova concezione del concetto di eguaglianza, che, da una parte, recupera la tradizione classica (che ritiene intollerabili le discriminazioni fondate sulle differenze di sesso, di religione e di razza), dall'altra, introduce elementi significativamente innovativi (assumendo come intollerabili le differenze che si fondano sul rapporto economico e sociale). Come è stato ben osservato, in tale ottica, l'uguaglianza fra i soggetti "è tale solo se comprende uguaglianza ed effettività dei diritti sociali", costituendone questi ultimi la "dimensione principale". Unitamente a quelli classici di libertà, in tal modo, i diritti sociali vengono assunti come indefettibili condizioni costitutive del principio costituzionale di eguaglianza e del valore della persona (art. 2 Cost.) e, al contempo, come una vera e propria preconditione della democrazia. Tale concetto di eguaglianza, che valorizza le differenze personali come un momento di ricchezza, ma rende intollerabili le differenze sul piano economico-sociale, costituisce il filo conduttore del costituzionalismo europeo del secondo dopo-guerra e di quello italiano in particolare, sia nella parte relativa ai principi fondamentali della Costituzione sia nella positivizzazione delle nuove tutele che su tali principi si fondano, quelle che portano ad arricchire la tipologia dei diritti fondamentali accolti e protetti costituzionalmente (dalle classiche libertà negative, a quelle positive – i diritti sociali appunto – e a quelle politiche ed economiche).».

essenzialmente mediante il riconoscimento dei cc.dd. diritti sociali, e costituisce decisamente una divaricazione rispetto al modello classico di Stato liberale³⁹ (ancorché poi declinato con sfumature anche molto diverse).

I diritti sociali corrispondono a prestazioni poste a carico delle pubbliche istituzioni (possiamo citare il diritto all'istruzione, al lavoro, all'assistenza in caso di bisogno) sotto la spinta di forze provenienti da diverse direzioni, talvolta opposte. Essi costituiscono una componente essenziale del processo di democratizzazione, identificandosi con il fondamento del sistema che non è più la libertà «negativa» ma la libertà «positiva», con i suoi corollari fondati sulla dignità umana e sull'eguaglianza, che non può sussistere senza la «liberazione» da bisogni e privazioni che viene ad incombere al potere pubblico⁴⁰.

Anzi, è proprio il principio della dignità umana la radice prima sia dei diritti di libertà civile e politica, sia di tutti i diritti sociali⁴¹. Tuttavia, nonostante la Costituzione italiana sia permeata da tale principio, esso non vi ha trovato – a

³⁹ Che sappiamo essere fondato su tre principi: il principio di legalità, quello di divisione dei poteri e del loro reciproco bilanciamento, quello dell'indipendenza dei giudici; e laddove vi è il riconoscimento dei principi di eguaglianza, libertà e democrazia, ma secondo una nitida demarcazione di ciò che è sfera pubblica da ciò che compete all'individuo.

⁴⁰ In tal senso, la dettagliata ricostruzione del processo storico che conduce all'affermazione dei diritti sociali che si rinviene in A. BALDASSARRE, voce *Diritti sociali*, in *Enc. Giur. Treccani*, vol. XI, 1989. L'Autore si sofferma, come nella rammentata trattazione concernente i diritti inviolabili, sul dibattito presso l'Assemblea Costituente. In particolare, viene evidenziata dall'Autore la consapevolezza dei costituenti relativamente ad un'«immagine di uomo» funzionale rispetto a una precisa e inequivoca identità democratico-pluralista: l'idea di persona, nella sua semplice dimensione di essere individuale e di essere sociale, come concetto unificatore dei diritti di libertà con quelli sociali. Ed è tale consapevolezza che ha indotto i costituenti ad ancorare i diritti sociali a valori dotati di solide radici, non circoscrivendo il loro fondamento al solo articolo 3, con riferimento sia all'eguaglianza formale che a quella sostanziale, ma anche al principio dei diritti inviolabili della persona umana, cioè al nucleo dei valori costituenti il contenuto normativo della dignità umana. Ed è l'On. Moro che illustra l'importanza del percorso seguito nell'individuazione della miglior formulazione possibile dell'articolo 2, che consente di tutelare la tutela «l'uomo guardato nella molteplicità delle sue espressioni, quindi l'uomo che non è soltanto singolo, che non è soltanto individuo, ma che è società nelle sue varie forme, società che non si esaurisce nello Stato», donde la tutela accordata alle formazioni sociali non è altro «che una ulteriore esplicazione, uno svolgimento dei diritti di autonomia, di dignità e di libertà che sono stati riconosciuti e garantiti in questo articolo costituzionale all'uomo come tale» (così A. MORO, nella seduta dell'Assemblea Costituente del 24 marzo 1947, pag. 2416 del resoconto).

⁴¹ Ancora A. BALDASSARRE, *Diritti sociali*, cit., che inferisce tale conclusione dall'esser tale principio interpretato con riferimento sia all'uomo «come valore etico-morale o spirituale», sia «come essere immerso nella concreta esistenza sociale e sintesi ideale di un ordinamento democratico-pluralistico. Osserva infine l'Autore che, rispetto al principio della dignità umana, quello di eguaglianza si presenta come un necessario complemento, che concorre a qualificare il primo nell'essenza, e lo qualifica individuandone la nuova base assiologica non più nell'astratta libertà dell'uomo isolato del «diritto di ragione» ma nell'idea fondamentale di *equal liberty*, di libertà uguale.

differenza che in altre costituzioni (ad esempio, tedesca, portoghese, spagnola⁴²) esplicitamente rilievo, essendosi individuato nella personalità umana il valore centrale della stessa.

E se anche gli studiosi nei primi decenni immediatamente successivi all'adozione della Carta Fondamentale non hanno probabilmente avvertito il bisogno di attribuire autonomo rilievo al principio, attenendosi agli espressi richiami testuali, da ultimo, anche sulla spinta della giurisprudenza, specialmente della Corte europea dei diritti dell'uomo, è emersa una migliore valutazione del principio in sé, individuandolo come «superfondamentale»⁴³. Tuttavia, è per contro agevole riscontrare come nell'epoca della globalizzazione non solo la dignità – al pari dei diritti fondamentali – debba ancora trovare in molte realtà una sua piena dimensione, ma anche che in situazioni nelle quali, in apparenza, la dignità risulti quale valore conclamato, essa subisca nella sostanza subdole compressioni e *vulnus*, anche con il consenso, più o meno consapevole, degli stessi soggetti interessati⁴⁴.

⁴² Ad esempio, l'articolo 1 della Legge Fondamentale della Repubblica Federale Tedesca del 1949 sancisce «La dignità dell'uomo è intangibile. E' dovere di ogni potere statale rispettarla e proteggerla.»

⁴³ Così A. RUGGERI, in particolare in *Appunti per uno studio sulla dignità dell'uomo, secondo diritto costituzionale*, in *Rivista dell'Associazione Italiana dei Costituzionalisti*, 1/2011, in cui l'Autore ritiene che la dignità si ponga a fondamento degli altri diritti fondamentali e ne compie un'analisi, fra l'altro, anche in correlazione al canone della solidarietà ed ai doveri. In altri suoi scritti, l'A. usa anche la definizione «supercostituzionale»: in particolare, in *Rapporti tra Corte costituzionale e Corti europee, bilanciamenti interordinamentali e "controlimiti" mobili, a garanzia dei diritti fondamentali*, cit., ai fini della ricerca della più intensa tutela dei diritti indica che in ultima istanza «il parametro è dato dalla dignità della persona umana, che è l'apice o il fondamento del sistema stesso, la bilancia – come è stato efficacemente detto da un'autorevole dottrina – in cui si dispongono i beni della vita bisognosi di bilanciamento o – come sembra preferibile dire – il valore "supercostituzionale", l'autentico *Grundwert* sia dell'ordinamento che delle relazioni interordinamentali.». Si veda anche la ricostruzione che offre G. PECES-BARBA MARTINEZ, in *Diritti e doveri fondamentali*, in *Dig. Pubbl.*, vol. V, Torino, 1991: «Partiamo dall'idea che la radice dei diritti fondamentali è nella dignità umana che può essere spiegata razionalmente come la manifestazione delle condizioni antropologiche e culturali dell'uomo, che fa diversi gli uomini dagli altri esseri, con la loro libertà di scelta o libertà psicologica [l'uomo è l'unico animale capace di dire no (Scheller)], il linguaggio, la capacità di ragionare e di elaborare i concetti, ecc.. Lo sviluppo di questa dignità umana ha messo in rilievo nella storia moderna, l'esistenza di due grandi valori, la libertà e l'uguaglianza, imprescindibili nella vita sociale perché l'uomo possa sviluppare la sua moralità. Partiamo dall'idea che gli uomini riconoscano a vicenda la loro dignità e l'esistenza dei valori di libertà ed uguaglianza. Questa considerazione è il risultato di un consenso ideale (Habermas) e conduce alla coscienza dell'emancipazione degli uomini rispetto alla necessità, con lo sviluppo di quegli interessi e valori. La rilevanza di questi è prodotta dalla condizione di "generalizzabili", cioè, validi per ottenere un consenso universale.»

⁴⁴ Fin troppo facili esempi da addurre possono essere le modalità di comunicazione e di manifestazione del pensiero tramite i moderni strumenti tecnologici ovvero l'utilizzo del corpo della donna a fini pubblicitari.

1.3. Doveri costituzionali

L'art. 2 Cost., oltre a contenere il riconoscimento dei diritti dell'uomo, opera un richiamo ai doveri inderogabili⁴⁵. Secondo il Mortati, con l'art. 2 il Costituente ha enunciato in modo chiarissimo due presupposti irrinunciabili della forma democratica dello Stato: il principio personalista e quello di eguaglianza⁴⁶.

Normalmente, in dottrina, si rinviene una correlazione di fondo tra diritti e doveri nell'art. 2⁴⁷, anzi, per usare la felice espressione di Ruini, si tratta di «lati inscindibili» dello *status* costituzionale della persona umana⁴⁸, che, grazie al legame che risulta stabilito dall'articolo medesimo, si pongono in una relazione di

⁴⁵ «Art. 2: La Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo, sia come singolo, sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità, e richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale».

⁴⁶ C. MORTATI, *Commento all'art. 1*, in *Commentario della Costituzione* a cura di G. BRANCA, 1975. Il medesimo Autore, con riferimento all'articolo 2, rileva altresì: «Se si analizza l'art. 2 che dichiara la posizione del cittadino nello Stato, ponendo così il presupposto della forma di Stato adottata, si rileva come alla riaffermazione dei diritti inviolabili dell'uomo si accompagnino due enunciazioni rivolte a integrarla e a delimitarla. La prima riguarda la estensione alle formazioni sociali (riconosciute, in contrasto con le costituzioni dell'800, necessarie allo svolgimento della personalità dei singoli) degli stessi diritti e delle stesse garanzie accordate a questi ultimi. La seconda (riecheggiante un motivo fondamentale del pensiero mazziniano, che trova riscontro nelle vigenti costituzioni socialiste) rivolta a sancire una stretta correlazione fra il godimento dei diritti e l'adempimento dei doveri «inderogabili», necessari a realizzare la solidarietà nel campo dei rapporti politici economici sociali: correlazione che viene poi riaffermata in modo più specifico nell'art. 4, con riferimento al diritto e al dovere dell'esplicazione della capacità lavorativa attraverso cui ognuno dà il suo contributo più significativo alla società di cui è parte.» (C. MORTATI, *La Costituzione italiana*, in *Una e indivisibile*, Milano, 2007.

⁴⁷ Ma c'è chi ritiene di dover puntualizzare che non si tratta di concetti correlativi, poiché ad un diritto fondamentale non corrisponde necessariamente un dovere fondamentale da parte di un altro soggetto (così G. PECES-BARBA MARTINEZ, *Diritti e doveri fondamentali*, in *Dig. Pubbl.*, vol. V, Torino, 1991). [E, normalmente, si usa infatti il termine «dovere» (e non obbligo) per indicare la situazione giuridica passiva di un soggetto rispetto a diritti assoluti ovvero ad un interesse pubblico oggettivo e non soggettivo (e, quindi, non correlato alla specifica pretesa di un altro soggetto, ma, semmai, dello Stato stesso)]. Lo stesso Autore, con tutta una serie di chiarimenti e precisazioni, perviene a una definizione dei doveri fondamentali come «quei doveri giuridici che riguardano dimensioni fondamentali della vita dell'uomo nella società, beni di primaria importanza, la soddisfazione di bisogni di base o che riguardano settori particolarmente importanti per l'organizzazione ed il funzionamento delle istituzioni pubbliche, o l'esercizio dei diritti fondamentali, generalmente nell'ambito costituzionale».

⁴⁸ «Vorrei aggiungere un rilievo che era certamente nel pensiero stesso dei proponenti, i quali hanno aderito alla mia tenace insistenza perché in questo articolo si mettano insieme come lati inscindibili, come due aspetti dei quali uno non si può sceverare dall'altro, i diritti e i doveri. Concetto tipicamente mazziniano, che si era già affacciato nella Rivoluzione francese, ed ormai è accolto da tutti, è ormai assiomatico. Il segreto dell'articolo è qui. Nello stesso tempo che si riconoscono i diritti inviolabili della personalità umana, si ricorda che vi sono dei doveri altrettanto imprescindibili dei quali lo Stato richiede l'adempimento» (così C. Ruini, nella seduta dell'Assemblea Costituente del 24 marzo 1947, pag. 2418 del resoconto). In particolare, L. ANTONINI, in *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, cit., p. 164, evidenzia la portata dell'evoluzione concettuale sottesa al momento di felice sintesi ottenuta nell'articolo 2.

coessenzialità, che evidenzia la connessione dei doveri con interessi essenziali della comunità e, al tempo stesso, «che l'individuo non può più essere considerato come se prescindesse dalla comunità»⁴⁹.

Diritti e doveri, quindi, in una posizione dialogante, e tutti al servizio della persona umana, a presidio dei supremi valori della dignità, dell'eguaglianza e della libertà. Doveri, in particolare, quali espressione del principio di solidarietà⁵⁰, perché, se è pur vero che spetta alla Repubblica, in forza dell'art. 3 Cost., rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale che, limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana, nondimeno al singolo «individuo»⁵¹ incombe l'adempimento di doveri che per il tramite della solidarietà consentano ad altri «individui» il superamento di posizioni svantaggiate o di debolezza sociale⁵².

Ciò vale a monte, prima di distinguere nel catalogo dei doveri costituzionali se si tratti di fattispecie esprimenti una doverosità «verticale» e, quindi, funzionali allo Stato che potrà meglio assolvere alle sue funzioni, ovvero più direttamente rivolte all'estrinsecazione della personalità di altri individui nelle formazioni sociali⁵³.

In generale, ai doveri è stata dedicata meno attenzione da parte della dottrina rispetto ai diritti, probabilmente anche perché storicamente i doveri vengono associati ad ideologie prevalenti negli Stati assolutisti o nelle moderne società autoritarie o totalitarie⁵⁴. E neppure - almeno per i primi decenni successivi all'adozione della

⁴⁹ Così L. ANTONINI, in *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, cit., p. 184.

⁵⁰ Così G. LOMBARDI, *Doveri pubblici (dir. cost.)*, in *Enc. Dir., agg.*, Milano, 2001.

⁵¹ L'utilizzo del termine «individuo» è specificamente mirato a dare enfasi al concetto che si vuole esprimere, e cioè che ad ogni persona considerata individualmente incombe il dovere di solidarietà che in quanto tale la proietterà automaticamente nella dimensione comunitaria. Si vedano, in tal senso, le considerazioni offerte da ANTONINI relativamente al concetto di «dovere di solidarietà», che rappresenta la traduzione in termini giuridici di un principio di integrazione che non avrebbe potuto trovare ingresso né nelle società private né in quelle autoritarie. Nel concetto stesso di solidarietà, precisa l'Autore, è implicito che la statuizione, ad esempio, di doveri di solidarietà economica, non solo presupponga il riconoscimento di una situazione reale antitetica (cioè di discriminazione e di privilegio economici), da trasformare *per garantire più dignità a tutti*, ma implichi, nello stesso tempo, un orientamento comune, sintetizzabile nei termini di un «compromesso sincero» (L. ANTONINI, in *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, cit., p. 161, corsivo aggiunto).

⁵² V. la ricostruzione già evidenziata in precedenza di A. BALDASSARRE, voce *Diritti sociali*, cit..

⁵³ In particolare, A. POGGI distingue tra «l'ambito di una solidarietà *dovuta* (nel senso di imposta in ragione del principio di solidarietà)» e «l'ambito di una solidarietà *orizzontale* (tra appartenenti alla stessa comunità) fondata sulla solidarietà della comunità verso il singolo e viceversa.» (A. POGGI, *Corte e doveri*, Relazione al Convegno *Corte costituzionale e sistema istituzionale*, Associazione Gruppo di Pisa, 4-5 giugno 2010, in www.gruppodipisa2010.it).

⁵⁴ Mentre, secondo G. PECES-BARBA MARTINEZ, op. cit., le ideologie liberali-democratiche hanno insistito nel ruolo primordiale dei diritti. Motivazioni anche banali alla base di un certo disinteresse le individua E. GROSSO, *I doveri costituzionali*, Relazione al Convegno annuale 2009 dell'Associazione

Carta - è stata sufficientemente indagata la loro natura funzionale alla realizzazione del principio di solidarietà. Anche con riferimento ai doveri si è comunque prodotto un dibattito in ordine al carattere aperto o chiuso del catalogo costituzionale⁵⁵. Tendenzialmente viene privilegiato il criterio secondo cui i doveri inderogabili sono solo quelli esplicitati o ricavabili dal dettato costituzionale.

A fini classificatori sono stati poi proposti vari criteri, anche enucleandoli dall'analisi effettuata dalla Corte costituzionale nella sua giurisprudenza⁵⁶.

Tra i doveri espressamente individuati in Costituzione, quello di svolgere un'attività o funzione che concorra al progresso materiale o spirituale della società (art. 4); quello di difesa della Patria (art. 52); il dovere tributario (art. 53) e quello di fedeltà alla repubblica (art. 54).

Ai fini che ci occupano, verrà particolarmente in rilievo il dovere tributario, che, può specificarsi sin d'ora, va letto in correlazione alla riserva di legge di cui all'art. 23.

1.4. *Principio di responsabilità*

In un volume dedicato al federalismo, edito dalla Fondazione Giovanni Agnelli nel 1996 a cura di Marcello Pacini⁵⁷, viene ricostruito il percorso di ricerca della Fondazione medesima in merito alla necessità di una riforma dello Stato in senso federale, determinata dalle condizioni economiche, sociali e culturali interne ed esterne al Paese. Tra le riflessioni svolte si rinviene quasi subito l'amara considerazione concernente la carenza, nel nostro Paese, dell'etica pubblica e del

Italiana dei Costituzionalisti "Lo statuto costituzionale del non cittadino", Cagliari, 16-17 ottobre 2009. Il medesimo Autore nota altresì come i doveri vengano utilizzati molto più dei diritti allo specifico scopo di costruire identità civiche, tentando, mediante l'individuazione puntuale di specifici doveri costituzionali, di compattare la comunità dei cittadini attorno alla forma istituzionale che la Costituzione pretende di introdurre; per contro, nota l'Autore, affidando ai diritti un «ruolo emancipante, ossia la funzione di combattere il dispotismo capace solo di imporre doveri ai sudditi, lo Stato liberale ha promosso la progressiva universalizzazione dei diritti, facendo loro perdere quel carattere "escludente" che è proprio della cittadinanza nazionale» (così E. GROSSO, op. cit., che richiama sul punto L. VENTURA, Art. 54, in G. BRANCA e A. PIZZORUSSO (a cura di), *Commentario della Costituzione*, 1994, 56).

⁵⁵ Dibattito speculare a quello che si è svolto in ordine ai diritti. Oltre alla dottrina citata nella nota n. 9, si veda la ricognizione delle varie posizioni offerta da F. PIZZOLATO e C. BUZZACCHI, in *Doveri costituzionali*, in *Dig. Pubbl.*, vol. V, Torino, 2008.

⁵⁶ Per una rassegna della giurisprudenza in materia di doveri si rinvia, in particolare, ad A. POGGI, *Corte e doveri*, cit..

⁵⁷ M. PACINI (a cura di), *Un federalismo dei valori*, Edizioni della Fondazione Giovanni Agnelli, Torino, 1996.

senso dello Stato, identificati come risorsa fondamentale che deve presiedere alle grandi trasformazioni costituzionali.

Un rimedio possibile e necessario viene identificato nella ricollocazione, in posizione centrale, di alcuni principi fondamentali del buon governo, quali la responsabilità, la trasparenza e l'efficienza.

Il principio di responsabilità, è, anzi, a giudizio del curatore del volume, il principio più importante, l'obiettivo principale di una riforma dello Stato, che il federalismo dovrebbe aiutare a realizzare: la costruzione di una nuova etica pubblica della responsabilità.

Tale principio, che rappresenta un corollario dello Stato democratico di diritto⁵⁸, implica che chiunque abbia responsabilità di governo – di qualsivoglia livello - debba potere essere sistematicamente chiamato a rispondere politicamente e personalmente delle scelte e delle azioni compiute.

Nella medesima sede viene affermata altresì la necessità di assegnare al principio di responsabilità un significato (e conseguentemente un compito etico-politico) più stringente: fare sì che le due responsabilità fondamentali nella gestione della cosa pubblica, la responsabilità delle decisioni di spesa e quella di reperire le risorse necessarie, attraverso la tassazione, non siano più separate. A tale separazione di responsabilità sarebbero infatti imputate tanto la diffusa inefficienza dei governi nazionali, regionali e locali protrattasi per decenni, quanto una parte sostanziosa del debito pubblico accumulatosi.

Da tali premesse si giunge alla conclusione che la caratteristica dei sistemi federali di promuovere livelli di governo locale con un'ampia autonomia legislativa,

⁵⁸ Così, in particolare, F. PASTORE, *Brevi considerazioni a margine del dibattito su giustizia politica e ragion di Stato*, in www.forumcostituzionale.it, secondo cui «Il principio di responsabilità – ovvero, quel principio in base al quale ciascuno risponde giuridicamente e politicamente delle funzioni pubbliche che è chiamato a svolgere - è uno dei principi costituzionali comuni ai Paesi membri dell'Unione Europea e più in generale alle democrazie moderne. Esso, in effetti, rappresenta un corollario dello Stato democratico di diritto – ovvero, la forma di Stato in cui tutti sono assoggettati al diritto e la sovranità appartiene effettivamente al popolo, che la esercita nei limiti e nelle forme previste dalla Costituzione (in dottrina meglio noto come Stato costituzionale di diritto) – sia pure con significative differenze quanto alle sue declinazioni nei vari contesti geografici e culturali. Al contrario di quanto accadeva nella Monarchia assoluta - e in modo sia pure attenuato anche nella Monarchia costituzionale, caratterizzata da uno Stato di diritto incompiuto - nello Stato democratico di diritto, non vi possono essere soggetti che siano del tutto legibus soluti (nel senso di “sottratti ai limiti posti dall’ordinamento costituzionale”), neppure la maggioranza e i suoi rappresentanti politici. Il principio di responsabilità si mostra così come un principio consustanziale al principio di eguaglianza, oltre che al principio di legalità; nel senso che, qualora fosse violato tale principio o lo stesso venisse meno, si avrebbe di conseguenza anche una violazione del principio di eguaglianza e di quello di legalità.»

fiscale, finanziaria e in maggiore sintonia con i problemi di ciascuna realtà sociale e territoriale, appaia oltremodo aderente al principio di responsabilità e possa stimolarne una maggiore diffusione.

Anche Luigi Einaudi, nel 1947, aveva ben presente il valore della responsabilità e come tale valore dovesse venir declinato nell'amministrazione locale⁵⁹.

Parallelamente procedeva il pensiero di Luigi Sturzo, che da uomo del meridione sviluppava riflessioni analoghe quanto ad autonoma amministrazione dei territori e responsabilità⁶⁰.

Qualche decennio più tardi la più avvertita dottrina che ha avuto modo di approfondire il tema dell'autonomia tributaria degli enti territoriali ha ulteriormente esaminato il filo che collega l'autonomia - e in particolare l'autonomia finanziaria e tributaria quali indeclinabile premesse per lo svolgimento dell'autonomia costituzionalmente garantita - e la responsabilità⁶¹.

⁵⁹ «Se daremo dei poteri ai Consigli comunali, ai Consigli provinciali o regionali - secondo che la Costituzione li vorrà creare - questi poteri dovranno essere tali che essi siano finiti in se stessi, e gli amministratori locali non possan ripararsi dietro ad un'autorizzazione che vien da Roma, da parte di un impiegato rispettabile quanto volete, ma che non conosce le condizioni locali. Se qualche Consiglio comunale o qualche Consiglio regionale commetterà errori, se metterà troppe imposte, se dissiperà il danaro dei contribuenti, saranno e dovranno essere soltanto i contribuenti cittadini i quali manderanno a spasso questi amministratori e li sostituiranno con amministratori più capaci. (...) Io mi rifiuto di credere che i contadini del Mezzogiorno, i quali si trovano all'avanguardia della fatica, del progresso, della perfezione nella coltivazione della loro terra, siano meno in grado di difendersi, se ad essi viene data l'autorità di difendersi contro i soprusi altrui. Ad ogni modo essi devono imparare a proprie spese. Quando avranno imparato a proprie spese, sapranno creare un'amministrazione locale, la quale soddisfi ai loro bisogni. Facendo così, noi creeremo quella classe politica, la quale può venire soltanto dal basso, può venire soltanto attraverso una lunga educazione che passi attraverso i Consigli comunali, i Consigli provinciali, i Consigli regionali; soltanto attraverso questa lunga educazione essa può aspirare a diventare la classe politica degna di governare il Paese. Non si governa il Paese, se non si è appreso ad amministrare bene il piccolo comune: è l'amministratore buono del piccolo comune il quale fa anche l'amministratore buono dello Stato. Ma l'amministratore del piccolo comune non diverrà mai buono se non quando avrà la piena responsabilità dei propri atti e non potrà dire ai propri elettori. "Io non ho colpa, la colpa è del prefetto, del ministro, del direttore generale, del capodivisione, che non ha voluto fare quello che avevo proposto". Ognuno deve assumere la piena responsabilità delle proprie azioni.» (così L. Einaudi, nella seduta dell'Assemblea Costituente del 28 maggio 1947, pag. 4283 del resoconto).

⁶⁰ «Io sono unitario, ma federalista impenitente. Lasciate che noi del meridione possiamo amministrarci da noi, da noi designare il nostro indirizzo finanziario, distribuire i nostri tributi, assumere le responsabilità delle nostre opere, trovare l'iniziativa dei rimedi ai nostri mali; non siamo pupilli, non abbiamo bisogno della tutela interessata del Nord; e uniti nell'affetto di fratelli e nell'unità del regime, non nella uniformità dell'amministrazione, seguiremo ognuno la nostra via economica, amministrativa e morale nell'esplicazione della nostra vita», così L. STURZO, ne *La Regione*, Milano, 1949, 322, cit. in L. ANTONINI (a cura di), *Verso un nuovo federalismo fiscale*, Milano, 2005, p. 45.

⁶¹ Si rinvia, in particolare, a F. GALLO, che ne *L'autonomia tributaria degli enti locali*, Bologna, 1979, chiarisce «l'autonomia finanziaria costituisce l'indeclinabile premessa per lo svolgimento - seppur ad un sotto ordinato livello di governo e di scelte politiche e nello specifico ambito delle loro funzioni - di quell'autonomo potere di indirizzo politico e politico-amministrativo nel quale consiste la autonomia locale garantita dalle norme-principio dei richiamati artt. 5 e 128 Cost.. Senza sufficienza di mezzi e

Il principio di responsabilità ha poi assunto particolare vigore durante gli anni '90, periodo di massima espansione delle riforme volte a decentralizzare (non a caso, medesimo periodo del citato percorso di ricerca svolto dalla Fondazione Agnelli), raccogliendo l'ispirazione per cui l'ente più vicino alle comunità è il più idoneo a farsi carico delle loro esigenze, a interpretarle ed a fornirvi risposta, divenendo nel contempo responsabile nei confronti degli elettori locali. In ciò non può non ravvisarsi un nesso col principio di sussidiarietà, anch'esso tra i principi essenziali del federalismo⁶².

Ed un nesso sussiste anche col principio di buon andamento delle pubbliche amministrazioni, di cui all'art. 97 Cost. (che, tra l'altro, subito dopo fa riferimento alla responsabilità dei pubblici funzionari) e tale connessione è stata evidenziata dalla Corte costituzionale, in particolare nella sentenza n. 355 del 1993⁶³, nella quale è stato sottolineato come il parallelismo tra responsabilità di disciplina e controllo e

libertà di spesa non può concepirsi, infatti, alcuno sviluppo dell'autonomia "politica" dell'ente locale né può pensarsi di recuperare una maggiore responsabilità dell'amministrazione locale verso il corpo elettorale nella gestione delle risorse a livello del proprio governo. Ma dovrebbe essere anche altrettanto scontato che, nel sistema delle autonomie locali tracciato dal Costituente, l'autonomia finanziaria, per consentire in una qualche misura il perseguimento di questo autonomo indirizzo senza ingerenza dello stato, non può avere solo il ristretto significato di libertà di impiego delle risorse messe a disposizione dallo stato medesimo o dalle regioni senza vincolo sovraordinato di destinazione: pur se la Costituzione sembra riconoscerlo solo per le regioni, essa dovrebbe, con riguardo anche agli altri enti territoriali, comprendere in sé l'autonomia tributaria, intendendo quest'ultima come capacità di liberamente autodeterminare, 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 più pieno svolgimento dell'autonomia locale. L'autonomia tributaria si esprime in particolare nell'esercizio di un potere di imposizione che, per suscitarsela, non potrà però essere solamente nominale e di mera attuazione della legge statale, ma dovrebbe svolgersi avendo contenuto normativo e in misura tale da consentire, appunto, agli enti medesimi l'effettivo perseguimento in determinate materie di una "certa" politica autonoma nell'ambito del loro territorio.» (pagg. 11-12).

⁶² E tale connessione può efficacemente rinvenirsi, ad esempio, a livello normativo, nella Carta europea delle autonomie locali, adottata a Strasburgo il 15 ottobre 1985 e ratificata in Italia con la legge 30 dicembre 1989 n. 439. Secondo l'art. 4 di tale Carta, «l'esercizio di potestà pubbliche deve, in linea di massima, incombere di preferenza sulle autorità più vicine al cittadino. L'assegnazione di una responsabilità ad altra autorità deve tener conto dell'ampiezza e della natura del compito e delle esigenze di efficacia e di economia».

⁶³ Punto 26 del *Considerato in diritto*. La Corte era chiamata a pronunciarsi sulle impugnazioni di diverse norme della riforma sanitaria del 1992, da parte di varie Regioni, e, in particolare, con riferimento al sistema di finanziamento del servizio sanitario, le Regioni si dolevano di dover far fronte sia ai costi derivanti dall'erogazione di livelli di assistenza superiori a quelli uniformi sul piano nazionale, sia a quelli dipendenti dall'adozione di modelli organizzativi diversi da quelli assunti per la determinazione del parametro capitaro di finanziamento in sede nazionale, come l'articolo 13 del decreto legislativo n. 502 del 1992 imponeva loro. La Corte sancì che ciò non costituiva lesione della loro autonomia finanziaria né delle loro competenze in materia di sanità.

responsabilità finanziaria interpreti lo spirito del requisito di efficienza⁶⁴, e quindi quello dell'equilibrio finanziario.

La Corte ha poi confermato anche dopo la riforma del Titolo V la sussistenza di tale principio di parallelismo tra responsabilità⁶⁵, e tali enunciazioni sono state fatte proprie dall'Alta Commissione di studio per la definizione dei meccanismi strutturali del federalismo fiscale (ACoFF) nella sua relazione del 2005. In particolare, l'AcoFF ritiene che tale principio rappresenti la *summa* dei due fondamentali principi di correlazione e di continenza⁶⁶: correlazione tra prelievo fiscale e beneficio connesso alle funzioni esercitate e continenza nell'imposizione di tributi propri⁶⁷.

Pur tuttavia, anche se, come si è visto, l'idea che la responsabilità dovesse essere virtuosamente ripartita tra i vari livelli di governo era già presente nei Padri costituenti, ciò non ha peraltro trovato corrispondenza nella realtà, posto che anche dopo il decentramento di funzioni operato con le riforme degli anni '90 a Costituzione invariata e la riforma del 2001 ha continuato a sussistere la dissociazione tra responsabilità impositiva e responsabilità di spesa.

Il principio di responsabilità costituisce peraltro ora uno dei cardini sui cui poggia la disciplina di attuazione dell'art. 119, a cominciare dalla legge n. 42 del

⁶⁴ Che unitamente ai principi di economicità ed efficacia costituisce la declinazione evolutiva del principio di buon andamento della pubblica amministrazione.

⁶⁵ V., in particolare, sentenza n. 17 del 2004.

⁶⁶ Relazione conclusiva, p. 35.

⁶⁷ Nella sua elencazione dei principi di coordinamento che dovrebbero ispirare la legge statale di attuazione dell'articolo 119 l'AcoFF descrive il principio di correlazione come un principio che «si basa sulla considerazione che debba sussistere un legame tra il prelievo fiscale e il beneficio fornito dall'ente che percepisce il gettito. In altre parole è diretto a garantire la *corrispondenza tra responsabilità finanziaria e amministrativa*: cardine risultante dalle medesime disposizioni costituzionali, è diretto a garantire che gli enti abbiano la responsabilità finanziaria delle competenze da amministrare. Ovvero, in termini tributari, che si realizzi una tendenziale equivalenza tra “cosa tassata” e “cosa amministrata”. In tal modo, i soggetti passivi avrebbero la percezione che l'Ente raccolga il gettito a fronte di un servizio; inoltre, sarebbe pienamente ragionevole che l'Ente potesse intervenire sull'imposizione attraverso la propria politica fiscale, poiché ad esso compete l'erogazione del relativo servizio, e quindi il compito di reperire le risorse per farvi fronte. Infine, questa impostazione appare perfettamente coerente con lo spirito della riforma federalista della Costituzione, che mira ad una specializzazione delle funzioni, e in particolare allo spostamento di competenze statali verso le istituzioni comunitarie da un lato e verso gli Enti territoriali dall'altro: in questo contesto risulta appropriato connettere le potestà tributarie alle competenze esercitate». Associa poi la continenza e la responsabilità nell'imposizione di tributi propri, quali principi strettamente intrecciati a quello di correlazione e al nesso tra responsabilità amministrative e finanziarie e prescriventi la necessità del legame tra il presupposto materiale del tributo e gli interessi la cui tutela è affidata all'ente impositore. L'Alta Commissione illustra altresì il principio di responsabilità come quello secondo cui una Comunità territoriale ha titolo a decidere attraverso meccanismi politici della dimensione del suo bilancio, cioè del livello dei servizi pubblici locali resi disponibili ai cittadini, in quanto i costi prodotti da variazioni della spesa sostenuta siano posti a carico, almeno in via prevalente, dei componenti di detta comunità (relazione conclusiva AcoFF, pagg. 47 ss.). Analogamente si esprime L. ANTONINI, *L'attuazione del federalismo fiscale*, in www.federalismi.it.

2009 che ne fa espressa menzione tra i principi e criteri direttivi sui quali dovranno essere costruiti i decreti delegati⁶⁸. Elemento chiave ne è la c.d. tracciabilità dei tributi, ovvero una concezione dell'imposizione fiscale e del rapporto tra imposizione e spesa pubblica basata sulla trasparenza.

1.5. Sovranità

Scrivono un autorevole studioso nel 2007: «Oggi, che la sovranità si è dissolta, non si sa più dove si annida o si nasconde, essendosi dispersi tra mille luoghi e istituzioni i suoi tradizionali attributi, la sovranità è diventata un tabù, di cui meno se ne parla, meglio è»⁶⁹. Tali considerazioni vengono svolte in un commento ad una sentenza in cui la Corte Costituzionale, nel giudicare della legittimità di una legge della Regione Sardegna, rileva tra l'altro come il termine «sovranità» abbia natura polisemantica⁷⁰.

L'Autore cita inoltre il pensiero di Einaudi, che nel 1918 rilevava come la cultura giuridica sin dall'ottocento avesse esaltato «il dogma della sovranità dello Stato, indipendente da altri Stati, unità perfetta in sé stesso, che si ammira nei trattati scolastici e si custodisce gelosamente come la gemma più preziosa del patrimonio nazionale»⁷¹.

⁶⁸ Relativamente all'importanza del principio di responsabilità ai fini dell'intelaiatura del federalismo fiscale, su cui si tornerà nel prosieguo del presente elaborato, si rinvia in particolare a L. ANTONINI, *Le coordinate del nuovo federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2/2009, p. 233, e *La rivincita della responsabilità - A proposito della nuova legge sul federalismo fiscale*, *Quaderni della sussidiarietà*, n. 7.

⁶⁹ B. CARAVITA DI TORITTO, *Il tabù della sovranità e gli "istituti tipici di ordinamenti statuali di tipo federale in radice incompatibili con il grado di autonomia regionale attualmente assicurato nel nostro ordinamento costituzionale"*, in www.federalismi.it.

⁷⁰ «Appare evidentemente necessario chiarire il significato del termine "sovranità" utilizzato nelle disposizioni impugnate, stante la sua natura polisemantica: esso, infatti, assume significati profondamente diversi a seconda che esprima sinteticamente le caratteristiche proprie di un ordinamento statale indipendente rispetto agli altri soggetti dell'ordinamento internazionale, o che distingua la originaria natura di alcuni ordinamenti coinvolti nei processi di federalizzazione o nella formazione dei cosiddetti "Stati composti", o che indichi la posizione di vertice di un organo costituzionale all'interno di un ordinamento statale.», sentenza n. 356 del 2007, punto 6 del Considerato in diritto. La Corte peraltro non avrebbe potuto ignorare il profilo terminologico, copiosamente invocato dalle parti (in particolare, la contrapposizione tra «sovranità» e «autonomia».

⁷¹ L. EINAUDI, *Il dogma della sovranità e l'idea della Società delle Nazioni*, in *Il Corriere della Sera*, 28 dicembre 1918.

L'origine del termine «sovranità» si può far risalire alla parola latina *superior*, volgarizzatasi, tra il dodicesimo e il tredicesimo secolo, in *superanus*, da cui «sovrano»⁷².

Fu Jean Bodin a dare ampia trattazione al concetto, soprattutto nell'opera *Six livres de la République* (1576), in cui definisce la sovranità il vero fondamento, il cardine su cui poggia tutta la struttura dello Stato⁷³.

La sovranità dello Stato, ed i connaturati caratteri di originarietà ed indipendenza, viene poi ulteriormente teorizzata, nel diciottesimo e diciannovesimo secolo, per delimitare l'autonomia dello Stato medesimo all'interno (rispetto a feudi, comuni, corporazioni) ed all'esterno (poteri imperiali e della Chiesa).

Nel nostro ordinamento, sia in sede di Assemblea Costituente che nei decenni immediatamente successivi all'adozione della Costituzione, vi fu ampio dibattito circa il rapporto tra sovranità dello Stato e sovranità del popolo⁷⁴.

Tra le tante voci risalta per la sua nitidezza quella dell'Esposito, che commentando l'articolo 1 della Carta, così si esprime: «la disposizione che il popolo è sovrano nelle forme e nei limiti della Costituzione, non significa che la Costituzione sopravvenga per porre limiti estrinseci all'esercizio di una preesistente sovranità del popolo (...) ma proprio all'opposto che la sovranità del popolo esiste solo nei limiti e nelle forme in cui la Costituzione la organizza, la riconosce e la rende possibile, e fin quando sia esercitata nelle forme e nei limiti del diritto. Fuori della Costituzione e del diritto non c'è sovranità, ma l'arbitrio popolare, non c'è il popolo sovrano, ma la massa con le sue passioni e con la sua debolezza»⁷⁵.

Prosegue l'Autore: «Una tale concezione della sovranità popolare (...) non costituisce un regresso rispetto alla celebrata dottrina della sovranità dello stato. Di questa tesi accetta il principio che la sovranità non preesiste al diritto ma si organizza col diritto».

Esposito quindi ammette la coesistenza della sovranità dello Stato e del popolo; la spettanza allo Stato trova la sua ragion prima nell'edificazione di un sistema organizzatorio per l'espressione della sovranità, ma è il popolo che ha il potere, ed in

⁷² E. CORTESE, voce *Sovranità (storia)*, in *Enciclopedia del diritto*, XLIII, Milano, 1985, 212.

⁷³ M. D'ADDIO, *Storia delle dottrine politiche*, I, Genova, 1984, p. 473.

⁷⁴ Per una dettagliata ricostruzione del quale si rinvia a M. OLIVETTI, *Art. 1 Cost.*, in BIFULCO, CELOTTO e OLIVETTI (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, cit..

⁷⁵ C. ESPOSITO, *La Costituzione italiana*, Padova, 1954, p. 11.

ciò sta il contenuto della democrazia: «non già che esso abbia solo il potere costituente, ma che a lui spettino poteri costituiti; e che non abbia la nuda sovranità (che praticamente non è niente) ma l'esercizio della sovranità (che praticamente è tutto)». L'Autore del resto ritiene che una formulazione sintetica di tutti i principi sulla democrazia dei quali si potesse discettare sia contenuta proprio nel secondo comma dell'art. 1.

Per tornare all'Autore con cui si è iniziata la riflessione, in altro scritto egli afferma che «In realtà, il parametro della sovranità statale è ormai inutilizzabile nel mondo moderno, un mondo talmente globalizzato e interrelato da rendere priva di significato la pretesa statale di escludere altri soggetti dal territorio in cui dovrebbe essere esercitato un dominio supremo; un mondo, d'altra parte, in cui la soggettività internazionale non è più patrimonio esclusivo degli Stati, di essa godendo ampiamente organizzazioni internazionali e sopranazionali»⁷⁶.

1.6.1. *Autonomia*

L'autonomia è un termine che fa in prima battuta pensare ad una situazione di indipendenza relativa⁷⁷. Risalendo alla sua etimologia originale, va inteso nel senso della possibilità di un soggetto di determinare con proprie decisioni il proprio comportamento, quindi come libertà di darsi delle proprie leggi. Trattandosi di definizione che viene normalmente usata nel linguaggio giuridico, si può delimitare, più correttamente, come autoregolazione di attività e di comportamenti, cioè come potere di costituire un proprio ordinamento mediante emanazione di norme.

La migliore dottrina ha originariamente rivolto la propria attenzione al vocabolo nel suo «significato primo» di autonomia normativa⁷⁸; in seguito il termine è stato utilizzato con una pluralità di significati, per cui a seconda delle specificazioni fornite, si possono rinvenire nel diritto pubblico espressioni come autonomia politica, amministrativa, organizzatoria, istituzionale, finanziaria, o contabile.

⁷⁶ B. CARAVITA DI TORITTO, *Federalismo, federalismi, Stato federale*, in www.federalismi.it, ovvero "Stato federale", *ad vocem*, in S. CASSESE (a cura di) *Dizionario di diritto pubblico*, Milano, 2006, p. 5729.

⁷⁷ E, in tal senso, v. C. LAVAGNA, *Istituzioni di diritto pubblico*, VI edizione, 1985, p. 787.

⁷⁸ Così M. S. GIANNINI, *Autonomia pubblica (ad vocem)*, in *Enciclopedia del diritto*, Milano, 1959, IV, pp. 356 ss.. L'Autore intendeva per autonomia normativa «il potere attribuito ad enti non sovrani di emanare norme giuridiche equiparate alle norme dell'ente sovrano» e per autonomia organizzatoria un rapporto giuridico di organizzazione corrente tra due figure soggettive.

Secondo la ricostruzione operata più di recente da altra dottrina, il concetto assume essenzialmente significato di relazione, tra soggetti ovvero tra ordinamenti giuridici⁷⁹, in quanto la possibilità dell'agire giuridico non può essere fondata che su norme.

Il principio autonomista è declinato dalla Carta Fondamentale nell'art. 5 Cost.⁸⁰, che, come segnala Esposito, nell'ordine, proclama: «la unità e la indivisibilità dello Stato italiano, le autonomie territoriali, il più ampio decentramento amministrativo per i servizi che dipendono dallo Stato. Infine l'adeguamento della legislazione, nel contenuto e nel metodo, alle esigenze dell'autonomia e del decentramento»⁸¹. Evidenzia il medesimo Autore come la collocazione del principio tra quelli fondamentali della Costituzione (l'articolo costituiva in origine l'apertura dello stesso Titolo V Parte II della Costituzione e venne poi, in sede di coordinamento finale, trasferito tra i «principi fondamentali») valesse ad accentuare il significato politico-costituzionale attribuito alle autonomie; aggiunge che «l'affermazione che la Repubblica riconosce e promuove le autonomie locali non vuole esprimere che la Repubblica tende a dare a questi enti una certa determinata posizione giuridico-formale (...), ma che essa vuole che questi enti territoriali, nel loro complesso, siano così fatti e organizzati, abbiano tanto potere da assurgere a centro di vita effettiva ed individuata nella vita dello stato. Questo significato sostanziale che ha l'autonomia

⁷⁹ «... la chiave per la comprensione del significato, o dei significati più veri che la parola "autonomia" acquista nel quadro della dogmatica giuridica, può essere colta ponendo in evidenza un suo aspetto, del resto rilevante già nel suo uso comune: il valore dell'autonomia, di una qualsiasi autonomia, emerge solo se essa viene delineata nei confronti di chi, o di che cosa, la scelta che garantisce sia, appunto, autonoma. L'autonomia, dunque, non è una situazione in sé, ma è una situazione all'interno di un rapporto, di una relazione. Più brevemente, l'autonomia come rapporto, come relazione.», così A. ROMANO, voce *Autonomia*, in *Dig. disc. pubbl.*, 4^a ed., vol. II, Torino, 1987, p. 30 ss.. L'A. precisa inoltre che «La definizione dell'autonomia come una relazione, e come una relazione soprattutto tra ordinamenti, e come una relazione inquadrata nella prospettiva della teoria istituzionale, comporta un'altra implicazione di grande rilievo, finora rimasta inesplorata: non esiste, non può esistere un solo modello di autonomia; ma esistono, devono poter esistere almeno tanti modelli di autonomia, quanti modelli sono ipotizzabili di relazioni tra ordinamenti, nei quali può essere rinvenuto un rapporto di derivazione dell'uno da parte dell'altro: in termini di quantità derivate; ma anche di qualità; e, soprattutto, di tipo di derivazione: nel senso del tipo di rilevanza che l'ordinamento derivante attribuisce a quello derivato. (...) Di solito l'ordinamento derivante è originario (...) nella maggior parte dei casi, e probabilmente nei casi più importanti, tale ordinamento è costituito dallo Stato. Ma, talvolta, l'ordinamento derivante è a sua volta derivato, cioè solo autonomo: si avrà, così, una serie di derivazioni, teoricamente infinita.».

⁸⁰ «Art. 5: La Repubblica, una ed indivisibile, riconosce e promuove le autonomie locali; attua nei servizi che dipendono dallo Stato il più ampio decentramento amministrativo; adegua i principi e i modi della sua legislazione alle esigenze dell'autonomia e del decentramento».

⁸¹ C. ESPOSITO, *Autonomia locale e decentramento amministrativo nell'articolo 5 della Costituzione*, in *La Costituzione italiana*, Padova, 1954, p. 67.

nella nostra Costituzione spiega come, ai fini dell'autonomia, si sia ritenuto di dover dare alle regioni autonomia finanziaria e, soprattutto, che sia stabilito in via di principio "che la Repubblica adegua i principi e i metodi della sua legislazione alle esigenze della autonomia". Una tale necessità di adeguare i principi e i metodi della legislazione alle esigenze della autonomia, presuppone che l'autonomia abbia proprie esigenze materiali che debbono essere rispettate dal legislatore. E in verità enti autonomi non sono quelli che possano emettere in qualche caso sporadico atti normativi o costitutivi dell'ordinamento giuridico, ma solo quelli che abbiano tanto potere normativo che l'autonomia possa considerarsene carattere essenziale o costitutivo.». Le autonomie, insomma, «non hanno rilievo solo per la organizzazione amministrativa, ma incidono in profondità sulla struttura interiore dello Stato (...), costituiscono per i cittadini esercizio, espressione, modo d'essere, garanzia di democrazia e di libertà.». Mediante la proclamazione delle autonomie locali e del decentramento amministrativo si spera «di ottenere attraverso un sistema complesso, dai molti centri di vita, che non sia eliminato, ma solo disciplinato, lo slancio vitale degli uomini, degli organismi e delle istituzioni umane»⁸².

1.6.2. *Rileggendo il commento all'articolo 5 Cost. di Giorgio Berti*

Giorgio Berti, nel suo commento all'art. 5 Cost. del 1975 esprime dei concetti chiari e straordinariamente senza tempo, già a partire dall'*incipit*, laddove esordisce «L'articolo in esame vuole rappresentare l'adeguamento dell'organizzazione pubblica all'assetto sociale, basato sui doveri di solidarietà e sulla libertà come partecipazione.»⁸³.

Tanto per cominciare, vengono immediatamente in risalto i valori di solidarietà, libertà e partecipazione. L'Autore segnala subito dopo che la dottrina che ha commentato inizialmente la Costituzione non ha conferito all'articolo il rilievo che esso meritava «come norma guida della lettura di tutta la Costituzione, perlomeno quanto alla parte in cui i principi di fondo debbono riflettersi sulle strutture

⁸² C. ESPOSITO, op. cit., pp. 73, 77-78, 85.

⁸³ G. BERTI, commento all'art. 5, in G. BRANCA (a cura di), *Commentario della Costituzione*, Bologna, 1975, p. 277.

dell'ordinamento», mortificando in ciò «la carica davvero rivoluzionaria che il testo normativo celava nelle sue espressioni»⁸⁴.

Egli ritiene che il non aver colto il pieno valore dell'articolo possa dipendere forse dal modo in cui si legge la Costituzione, posto che «essa non fotografa un ordine fisso e immobile ma disegna un ordine dinamico dove la parola “stato” può cambiare di significato nel momento in cui l'ordinamento si apre a nuovi valori, onde la contrapposizione tra stato e autonomie si scioglie nella successione tra un tipo di stato e un altro, e non si irrigidisce invece in una contrapposizione, inutile e sterile, tra l'apparato statale e alcune fasce di enti autonomi. E se si vuol subito scorgere un senso nell'accompagnarsi dell'autonomia al decentramento, questo senso sta proprio qui, nell'annuncio cioè di un ordine dove l'unità statale non ha più valore come unità giuridico-amministrativa, ma acquista valore nell'unità di una società che, obbedendo a comuni regole di condotta e di linguaggio, si amministra mediante strutture adatte ai vari livelli e ai vari gruppi sociali.»⁸⁵.

Ciò spiega peraltro perché prima della Costituzione repubblicana non vi fosse posto nel nostro ordinamento per il principio autonomistico: i legislatori dell'unità amministrativa del 1865 non potevano consentire spazio ad enti potenzialmente in grado di scalfire l'unità amministrativa in quanto corollario dell'unità politica. Lo stato di diritto dell'800 secondo Berti è uno stato che si sottopone al diritto a patto di esserne l'unica fonte, «Il rapporto tra stato e società viene deciso a livello legislativo: la società che conta, tramite la sua rappresentanza parlamentare, stabilisce il suo incontro con lo stato nel momento in cui si fanno le leggi. Dopo di che c'è soltanto l'amministrazione affidata a organi burocratici.»⁸⁶.

Non vi è perciò altro momento di contatto tra società e poteri pubblici, essendo lo stato «l'esclusivista dell'interpretazione dei bisogni della società», donde non può che essere anche l'esclusivo detentore dei mezzi per soddisfare tali bisogni. Altri soggetti, altri enti, in primo luogo le regioni, non possono quindi trovar spazio nell'ordinamento del neonato stato unitario, poiché tali soggetti, in quanto enti rappresentativi di comunità, rivendicherebbero il diritto di tenere un diretto contatto con le proprie comunità, e invece «lo stato soggetto di diritto raccoglie nella veste del potere giuridico il suo potere di fatto (...), e non c'è situazione individuale o ente

⁸⁴ *Ibid.*

⁸⁵ G. BERTI, op. cit., p. 278.

⁸⁶ G. BERTI, op. cit., p. 279.

autarchico che non sia tenuta a fare i conti con questo potere, che non debba a un certo punto piegarsi ad esso e accettarne le manifestazioni.»⁸⁷.

Lo Stato si avvale del profilo della garanzia e della funzione del controllo, e in tal modo assicura la propria prevalenza sugli enti territoriali: in base al profilo di garanzia⁸⁸ questi ultimi, godendo di tutela giuridica in quanto sottomessi a regole e poteri dello stato, assumono una condizione molto prossima a quella degli individui; il controllo trattiene gli enti territoriali nell'ambito dell'organizzazione dei poteri statali, impedendo «manifestazioni di originalità o di tendenziale "proprietà" delle funzioni esercitate».

Con la Costituzione repubblicana il principio autonomistico viene (dopo un'iniziale diversa collocazione, poi superata) a porsi tra i principi fondamentali dell'ordinamento, l'autonomia diviene «espressione di un modo di essere della Repubblica»; nel contempo assume dignità anche il decentramento amministrativo, che non risponde ad esigenze di garanzia bensì «a un principio di efficienza sociale dell'amministrazione». L'inserzione nella Carta costituzionale tuttavia non è stata sufficiente affinché autonomia e decentramento divenissero principi di «radicale trasformazione di tutta la compagine pubblicistica e della sua relazione con la società», dell'altro tempo è stato necessario. Con l'avvento della società industriale, e cioè quando «la società non si è più presentata unita ed omogenea al confronto con lo stato ed i poteri pubblici», allora la lotta per l'autonomia ha acquistato effettività svolgendosi nella lotta per il pluralismo. Un «pluralismo istituzionale significativo solo in quanto esso incapsuli un pluralismo della società, quando cioè gli strati e i gruppi sociali pretendano di proporre in modo differenziato e indipendente il problema del consenso al potere pubblico e stabilire quindi differenziati rapporti con quest'ultimo»⁸⁹.

Autonomia perciò assurta a principio fondamentale - «non vi è proposizione costituzionale che non acquisti compiuto e definitivo valore attraverso i principi che danno anima alla costituzione e la rendono storicamente effettiva» - autonomia della

⁸⁷ G. BERTI, op. cit., p. 281.

⁸⁸ «Garanzia è lo stato, in quanto lo stato di diritto è essenzialmente stato-garanzia (...). Lo stato assicura la libertà attraverso il suo gioco di poteri e interessi, di legalità e di legittimità, e non vi è ragione che le pretese alla garanzia debbano svilupparsi attraverso la richiesta di forme organizzative nuove, indipendenti dall'organizzazione statale, che tutto ricopre in nome delle leggi sulle quali essa si impianta e che porta ad esecuzione.», così G. BERTI, op. cit., p. 282.

⁸⁹ G. BERTI, op. cit., p. 287.

quale ha senso parlare in quanto «le libertà sociali abbiano raggiunto tale grado di concretezza da imporre un nuovo assetto dell'ordinamento giuridico dei poteri pubblici».

Richiamandosi a Tocqueville, Berti sostiene che «al fondo dell'idea di autonomia vi è sempre un principio di autogoverno sociale ed ha senso introdurre una autonomia sul piano istituzionale in quanto sia sicuro che essa serve a vivificare la partecipazione sociale, a rendere effettiva cioè la libertà dei singoli e dei gruppi sociali, come presenza attiva nella gestione di amministrazioni comuni. L'affermazione della autonomia va quindi di pari passo con lo svolgimento in senso positivo della libertà, la quale viene acquistata dall'individuo passando per un gruppo sociale e quindi per la partecipazione al potere pubblico»⁹⁰.

Ma il passo forse più alto di tutto il commento lo si rinviene laddove l'Autore, dopo aver analizzato i rapporti tra le competenze statali e quelle degli enti territoriali esortando a prescindere da una demarcazione strettamente formale, rileva che al di là dell'attribuzione delle materie maggiori spazi conquistati secondo un criterio di autonomia consentono di vedere che «autonomia e decentramento tendono a combaciare come facce di un movimento unitario: l'amministrazione centrale dello stato (...) tende a sciogliersi verso il basso». E, infine, conclude affermando che l'unità dello Stato come ordinamento complessivo resta confermata e corroborata dall'articolo in esame, e «l'interiore pluralismo dell'ordinamento repubblicano viene a rappresentare la sostanza intima della sua unità e della sua indivisibilità. Le quali dunque non si contrappongono al principio autonomistico: ed invero l'uno dei principi non vuole affermarsi a discapito dell'altro, ma entrambi, poiché operano su piani differenti, attendono e pretendono attuazione piena ed incondizionata.»⁹¹.

⁹⁰ G. BERTI, op. cit., p. 288. L'Autore evidenzia come la connessione tra decentramento e libertà come partecipazione sociale e individuale sia ben evidente già in A. DE TOCQUEVILLE, *Democrazia in America*, pag. 85 e segg.. Esemplificativa di questa speculazione, tra le tante, l'affermazione «*C'est pourtant dans la commune que réside la force des peuples libres. Les institutions communales sont à la liberté ce que les écoles primaires sont à la science; elles la mettent à la portée du peuple; elles lui font goûter l'usage paisible et l'habituent à s'en servir*» (A. DE TOCQUEVILLE, op. cit., pag. 94).

⁹¹ G. BERTI, op. cit., p. 293.

1.7. *Potere impositivo*

«Il potere di tassare è l'unico grande potere sul quale è fondato l'intero edificio nazionale. Esso è tanto necessario alla vita ed alla prosperità della nazione quanto l'aria alla vita dell'uomo. Non è soltanto il potere di distruggere, ma il potere di mantenere in vita»⁹².

Il fondamento del potere di imporre tributi ha avuto radici diverse nelle varie epoche storiche: se in epoca romana il tributo era espressione di potestà pubblica, le basi delle concezioni moderne del potere di imposizione vanno probabilmente ricercate nell'alto medio evo. Fu allora, infatti, che la disgregazione delle strutture statuali e la perdita di potere politico del re o dell'imperatore condussero alla volontarietà delle prestazioni tributarie del feudatario al principe, superando il principio per cui esse costituivano l'oggetto di prestazioni autoritativamente imposte⁹³.

In tal modo si veniva configurando, *in nuce*, il principio del consenso, che poi si svilupperà ulteriormente nella *Magna Charta* del 1215 per giungere infine,

⁹² Così la Corte Suprema degli Stati Uniti d'America, nel 1899, richiamata da M. BERTOLISSI, *Legge tributaria*, in *Dig. Disc. Priv., Sez. Comm.*, VIII, Torino, 1992, 519. L'Autore prosegue evidenziando come si tratti di «un'enunciazione, tanto semplice quanto efficace, che ha il pregio di ridare attualità ad una nozione di diritto tributario non certo fra le più recenti: "è quel ramo del diritto amministrativo che espone i principi e le norme relative alla imposizione e alla riscossione dei tributi ed analizza i conseguenti rapporti giuridici fra gli enti pubblici e i cittadini", posto che l'attualità discende dal rinvio al diritto amministrativo ed ai relativi principi, caratterizzati ormai da una spiccata tendenza alla parità della parte pubblica e della parte privata, entrambe attratte dall'esigenza di cooperare in vista del perseguimento del pubblico interesse.» (la nozione richiamata è ripresa da A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1968).

⁹³ In tal senso A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 2005, p. 83. Vi è comunque una struttura privatistica delle prestazioni tributarie negli ordinamenti antichi, poiché il loro fondamento veniva individuato non in un principio contributivo, ma in un rapporto sinallagmatico (le prestazioni finanziarie erano generalmente corrisposte dai possessori di terre per effetto del riconoscimento d'un diritto sul fondo). Sarà poi col consolidarsi del potere pubblico nelle forme di Stato liberale che si perverrà al successivo schema, tipico del diritto pubblico, di prelievo coattivo di una percentuale del reddito dovuta da ciascuno in virtù della sua sudditanza. Tuttavia nella sistematizzazione del diritto tributario non sono mancate teorie che hanno ricostruito anche con riferimento agli ordinamenti moderni la contribuzione fiscale come una sorta di «corrispettivo» dei diritti politici, come un prezzo che il cittadino era tenuto a pagare allo Stato per il fatto di farne parte, identificando il tributo secondo uno schema valorizzante l'esistenza di una correlazione in termini di «scambio» tra tributi e servizi pubblici. Tale ricostruzione del fenomeno tributario in termini marcatamente privatizzanti, che in certo modo rivalutavano la relazione sinallagmatica, posta ora tra tributo e servizi pubblici, è riconducibile essenzialmente alla scuola di Pavia e al suo principale rappresentante, il Griziotti (per approfondimenti si rinvia, tra gli altri, ad A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., e a P. BORIA, *Sistema tributario*, in *Dig. IV, Sez. Comm.*, XIV, Torino, 1997).

passando per il principio di autoimposizione⁹⁴, a quello della riserva di legge, così come contenuto nell'art. 23 della Costituzione italiana⁹⁵. Contestualmente procede il

⁹⁴ Più precisamente, «se la necessità del consenso parlamentare alle imposte si diffuse - seppure con diversa intensità - nella maggior parte delle Costituzioni dell'ottocento liberale, la stessa conclusione, tuttavia, non è davvero applicabile all'aspetto sostanziale della questione, che può essere invece evocato dal principio della c.d. autoimposizione. Quest'ultimo principio, infatti, vale a rendere la questione del consenso all'imposta non meramente formale, includendo, come si vedrà tra breve, tutta una serie di implicazioni in termini di concreta attuazione del principio di legalità in materia tributaria e di controllo parlamentare sull'utilizzo delle risorse fiscali. Un'attenta analisi storica può, infatti, dimostrare come il principio di autoimposizione si strutturasse in modo ben più complesso rispetto alla semplice formula "no taxation without representation". Nonostante, infatti, nella letteratura giuridica proprio il principio di autoimposizione sia spesso presentato come il denominatore comune della teoria giuridica liberale, un esame più approfondito conduce ad una diversa conclusione. Più precisamente, se non ci si limita ad assumere aprioristicamente conclusioni tramandate spesso in modo approssimativo, l'analisi storica evidenzia come il concetto di autoimposizione sia stato proprio solo di un ambiente ideologico, quello dell'utilitarismo anglosassone, che considerava l'interesse della collettività come la semplice somma degli interessi dei membri che la compongono. Forti suggestioni di metafisica statalistica condizionarono, invece, la dottrina mitteleuropea di quello stesso periodo, conducendo a concettualizzazioni e prassi molto diverse, come si vedrà in relazione all'ordinamento italiano. Il principio dell'autoimposizione, pertanto, giunse alla sua strutturazione più completa solo all'interno di un contesto culturale e istituzionale fondato sull'autonomia riconosciuta alla società civile, considerata come insieme di individui titolari di diritti (storicamente radicati come principi base) e refrattaria ad essere impersonificata in una entità superiore. Non è casuale che, in relazione all'ordinamento inglese si sia avvertita la necessità di parlare, più che di "costituzione dello Stato", di "costituzione della società civile". Il principio di autoimposizione in quest'ambito risultava costruito sul rovesciamento dell'ordine dei presupposti concettuali della teoria tedesca della autolimitazione dello Stato. Essendo, infatti, i diritti individuali considerati tendenzialmente come un *prius* rispetto al potere dello Stato, l'obbligazione tributaria non poteva che nascere come effetto di un atto di autoimposizione da parte degli stessi titolari di quei diritti. Questo ordine teorico dei termini della relazione libertà-autorità evidenziava la differenza con la teoria tedesca dei diritti pubblici soggettivi, dove il principio di legittimazione del potere impositivo si declinava in un opposto rapporto tra il bene dell'individuo e il bene comune, con una tendenza decisa verso concezioni etiche dello Stato che giustificavano, in alcuni casi, limitazioni al pieno controllo parlamentare sulla legislazione in materia finanziaria o che giungevano, più frequentemente, a considerare recessiva la posizione del contribuente di fronte alla manifestazione del potere pubblico di imposizione, con un sostanziale affievolimento del principio di legalità. In base al principio di autoimposizione, invece, la legge tributaria rilevava come autolimitazione dell'individuo titolare dei diritti di libertà e di proprietà, piuttosto che come autolimitazione dello Stato già titolare di un diritto ("naturale") di imposizione.», così L. ANTONINI, *Art. 23 Cost.*, in R. BIFULCO, A. CELOTTO e M. OLIVETTI (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, par. 1.2. Per una ricostruzione ampiamente sviluppata dell'evoluzione e delle differenze tra le impostazioni della teoria impositiva nelle due tradizioni liberali e per la loro influenza sulla costruzione del rapporto tributario nell'ordinamento italiano, cfr. L. ANTONINI, in *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, cit., p. 11 ss..

⁹⁵ «Art. 23: Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge.». Tale prescrizione risponde all'esigenza che «le scelte fondamentali in materia di ripartizione dei vari carichi impositivi siano assunte tramite un processo politico ampio (coinvolgente anche le minoranze) che, nel rispetto (garantito dal controllo della Corte costituzionale) degli specifici principi costituzionali, favorisca un adeguato consenso nella rilevazione dell'interesse pubblico e nella ponderazione di questo con quelli privati.», così L. ANTONINI, *Art. 23 Cost.*, cit., par. 2.1. Più in generale, per usare le parole di altra autorevole dottrina, la riserva di legge adempie principalmente due funzioni. «In primo luogo, la riserva di legge adempie una funzione liberale o garantista: serve, cioè, alla tutela dei diritti fondamentali dei cittadini contro il potere esecutivo (specialmente contro il potere esecutivo). In secondo luogo, la riserva di legge adempie una funzione democratica: serve, cioè, a ricondurre la disciplina di certi oggetti sotto il dominio degli organi rappresentativi, che sono espressione della sovranità popolare, e nel cui seno hanno voce anche le minoranze politiche.» (così R. GUASTINI, *Legge (riserva di)*, in *Dig.Disc.Pubbl.*, vol. IX, Torino, 1994, pp. 163-173.).

percorso del dovere tributario, che, da manifestazione del rapporto di soggezione che legava l'individuo allo Stato⁹⁶, passando per il declino della sovranità tributaria⁹⁷, diviene dovere inderogabile di solidarietà⁹⁸.

La dottrina tributaristica italiana ha nel frattempo distillato la teoria della potestà o potere d'imposizione, che sostanzialmente è il frutto di una contaminazione tra le riflessioni dei fautori del c.d. «metodo giuridico»⁹⁹ e il portato della elaborazione giuspubblicistica tedesca dei diritti ed ha vivacizzato la fase del dibattito in cui emerse il diritto tributario quale disciplina giuridica autonoma.

La definizione risente di complicazioni concettuali¹⁰⁰, ma va precisato che tendenzialmente viene utilizzata indistintamente con riferimento alle due

⁹⁶ Secondo il contributo della scuola tedesca del positivismo giuridico dello Stato, in particolare le elaborazioni di Gerber e la teoria dei diritti pubblici soggettivi di Jellinek, che hanno fortemente influenzato le ricostruzioni della dottrina tributaristica italiana degli ultimi decenni dell'ottocento e dell'inizio del secolo scorso. Gerber, in particolare, perviene nella sua ricerca ad una costruzione dello Stato come Stato-persona, quale centro assoluto dei rapporti pubblicistici (v., in particolare, L. ANTONINI, in *Dovere tributario*, cit., p. 17).

⁹⁷ Sul punto, si rinvia, in particolare a G. BERGONZINI, *Sovranità fiscale*, in *Fed. fisc.*, 1/2007, p. 285.

⁹⁸ Ciò vale, a monte, per tutti i doveri cui si riferisce l'articolo 2 Cost., che, come rilevato in precedenza, costituiscono espressione del principio di solidarietà.

⁹⁹ Gli esponenti del «metodo giuridico» rifiutavano l'esistenza di commistioni con altre branche (scienza delle finanze, discipline economiche) estranee alla tradizione giuridica. Per una efficace illustrazione della divisione tra «metodisti» e «integralisti» (che sostenevano il legame con la scienza delle finanze) v., in particolare, L. ANTONINI, in *Dovere tributario*, cit., nota 3 a p. 86.

¹⁰⁰ Secondo il Giannini, «la nozione di potestà è sempre stata particolarmente confusa, perché la dottrina del diritto privato e quella del diritto pubblico non si sono mai messe d'accordo, neppure sul vocabolario. Molti preferiscono al nome di potestà quello di potere: "potere giuridico", precisano altri, per distinguerlo dal potere in senso naturalistico, o dal potere politico; altri ancora ritiene sinonimi potestà e potere, e impiega promiscuamente i due sostantivi. Più grave il dissenso tra quei privatisti che vedono nella potestà una situazione di potere, individuabile dalla finalità di realizzare interessi alieni, e quei pubblicisti che vedono nella potestà un "potere di svolgimento della capacità giuridica", la capacità in atto in una delle sue "direzioni generiche". La discussione è, come si vede, per un aspetto terminologica, per un altro è condizionata dalla teorizzazione generale delle situazioni soggettive. Guardando però la sostanza sembra sia da dire che col termine potestà si indicano cose diverse. Quella che si chiama "potestà come svolgimento di capacità dell'ente pubblico" non è una potestà e non ha nulla a che fare con la capacità (perché l'ente persona giuridica non ha capacità ma solo attitudine ad imputazioni soggettive di fattispecie). Essa è invece una posizione soggettiva, anzi la posizione fondamentale dell'ente pubblico, caratterizzata dall'"autorità". Lo Stato, i suoi enti ausiliari, e gli enti pubblici indipendenti ricevono dalle collettività di cui sono enti esponenziali l'autorità per limitare le libertà dei singoli in ragione del bene comune. Il fondamento politico di questa vicenda è ancora discussissimo; giuridicamente essa si concreta con l'attribuzione di una posizione soggettiva allo Stato e agli enti pubblici indipendenti che è l'esatto corrispondente della posizione del soggetto persona fisica privata come titolare di autonomia privata o come cittadino dello Stato, dell'ente privato in quanto avente la nazionalità dello Stato, della persona in quanto appartenente all'ente locale territoriale, e simili. Come ogni posizione soggettiva, essa è il centro a cui si collegano tutte le situazioni soggettive, attive e passive, sostanziali e strumentali, ecc., dell'ente pubblico. La potestà in senso proprio è una situazione soggettiva, che nella sua sostanza non è diversa da quella che, con vario nome (potestà, potere) si trova anche nel diritto privato. La differenza tra le potestà situazione del diritto privato e quella del diritto pubblico risiede in questo: che mentre nel diritto privato il titolare della potestà sostituisce il titolare dell'interesse, nel diritto pubblico non v'è sostituzione: le collettività e i gruppi sono i portatori sostanziali degli interessi, ma non ne sono i titolari giuridici perché non

configurazioni che può assumere il potere. In particolare, G. A. Micheli enucleò due momenti, quello della legislazione e quello dell'attuazione della norma tributaria, distinguendo pertanto tra potestà normativa tributaria e potestà amministrativa d'imposizione, intendendosi la prima come il potere (o potestà) di istituire tributi, la seconda come il potere (amministrativo) derivante dalla legge di attuare il prelievo in essa previsto¹⁰¹.

Convieni ora accostarsi, in considerazione dell'ambito del presente elaborato, alle implicazioni concernenti il principio della riserva di legge in relazione con l'estrinsecazione della potestà normativa degli enti locali, che avviene, in generale, mediante atti regolamentari (o statutari), i quali si collocano, secondo una tradizionale distinzione, al livello di fonti di rango secondario, e, quindi, in posizione subordinata rispetto alla fonte «legge».

Nel contesto delle riflessioni effettuate dalla dottrina circa «il posto» delle fonti dell'autonomia locale nel sistema, viene subito in risalto, come evidenziato in precedenza¹⁰², come l'autonomia normativa sia la prima e più forte declinazione della propria autonomia.

Prima della riforma del Titolo V, la dottrina aveva preso essenzialmente in considerazione i regolamenti degli enti locali, collocandoli in linea prevalente nel

sono, come tali, figure soggettive.». Ciò «dà luogo ad uno dei più delicati e affascinanti problemi delle scienze politiche e giuspubblicistiche, nessuno, da Aristotele ad oggi, essendo riuscito a spiegare in modo accettabile la fine struttura delle potestà pubbliche nel loro rapporto col potere politico. Questo problema non investe direttamente la nostra disciplina, ma la soluzione che ad esso si dà condiziona la formazione amministrativa, specie in ordine alla conformazione di provvedimenti amministrativi e alla tutela delle situazioni soggettive dei privati. Avvertiamo pure che noi useremo il vocabolo “potestà” in modo rigoroso; quanto al vocabolo “potere” dobbiamo registrare che esso ha: a) un significato organizzativo, come insieme di organi istituzionalmente collegati: in questo senso si parla di potere legislativo, governativo, giudiziario, ecc.; b) un significato equivalente a potestà (p. es. potere punitivo dello Stato); o c) a diritto potestativo (p. es. potere di riscatto di una concessione amministrativa); e infine d) indica dei contenuti di ogni situazione soggettiva di vantaggio, in quanto potere di volere alcunché producendo effetti giuridici; in tale accezione, che noi useremo, il potere (la “signoria della volontà” dei meno recenti giuristi), si trova nel diritto soggettivo e nel diritto potestativo (nei quali, sotto l'aspetto materiale, può specificarsi in forme definite, dette facoltà), nella potestà, nel possesso, nell'interesse legittimo.» (così M. S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, vol. I, Milano, 1970, p. 501).

¹⁰¹ G. A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1987, p. 86. Va evidenziato che sia l'A. che dottrina successiva (in particolare, A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., p. 87) intendono la potestà normativa tributaria come espressione di sovranità. E, del resto, sembra logico affermare che la potestà impositiva è una espressione, non qualitativamente diversa dalle altre, del potere legislativo, e che non avrebbe senso parlare di sovranità tributaria «come qualcosa di distinto dalla potestà legislativa o esecutiva o giurisdizionale, quasi che il riferimento alla materia tributaria ne determinasse una qualche modificazione strutturale» (così L. ANTONINI, in *Dovere tributario*, cit., p. 145 e, ivi, nota 56, che cita - nella nota seguente - la posizione di G. A. MICHELI secondo cui l'enucleazione della potestà tributaria dal potere legislativo abbia un valore essenzialmente classificatorio).

¹⁰² *Sub* par. 1.6.1..

rango di normazione secondaria secondo le classificazioni risalenti ai Maestri che si sono impegnati nella elaborazione di un sistema delle fonti.

Già con la legge n. 142 del 1990 tuttavia era stata impressa una svolta in senso autonomistico, posto che veniva riconosciuta, seppur in una fonte di rango ordinario, autonomia statutaria a comuni e province¹⁰³. Il riconoscimento a livello costituzionale è poi avvenuto con la riforma del 2001, segnatamente con la nuova versione dell'art. 114. La medesima riforma ha altresì rafforzato la potestà regolamentare degli enti locali, atteso che la fonte regolamentare è ora espressamente menzionata dall'art. 117, sesto comma¹⁰⁴.

Relativamente alle disquisizioni dottrinali concernenti l'evoluzione in senso policentrico del sistema delle fonti operata dalla riforma del 2001, è il caso di segnalare talune avvertite riflessioni. In particolare, sebbene risultino ancora due posizioni contrapposte relativamente al *quantum* di valorizzazione dell'autonomia normativa degli enti locali conseguente, secondo chi più approfonditamente si è occupato di teoria delle fonti¹⁰⁵, ciò che più rileva è che negli ultimi decenni è il sistema stesso delle fonti ad essere posto in discussione dalle contaminazioni provenienti «dall'alto» – vale a dire da fonti esterne all'ordinamento giuridico statale in grado di competere con le norme primarie – e «dal basso». Pertanto, dopo che sono stati messi in discussione i tradizionali criteri di gerarchia e competenza, ora risulta più idoneo ragionare in termini di fluidità del sistema, o di microsistemi¹⁰⁶.

¹⁰³ In forza dell'art. 2: «(Autonomia dei comuni e delle province): 1. Le comunità locali, ordinate in comuni e province, sono autonome. 2. Il comune è l'ente locale che rappresenta la propria comunità, ne cura gli interessi e ne promuove lo sviluppo. 3. La provincia, ente locale intermedio tra comune e regione, rappresenta la propria comunità, ne cura gli interessi, ne promuove e ne coordina lo sviluppo. 4. I comuni e le province hanno autonomia statutaria, normativa, organizzativa ed amministrativa, nonché autonomia impositiva e finanziaria nell'ambito dei propri statuti e regolamenti e delle leggi di coordinamento della finanza pubblica. 5. I comuni e le province sono titolari di funzioni proprie e di quelle conferite loro con legge dello Stato e della regione, secondo il principio di sussidiarietà. I comuni e le province svolgono le loro funzioni anche attraverso le attività che possono essere adeguatamente esercitate dalla autonoma iniziativa dei cittadini e delle loro formazioni sociali.» (Si veda ora l'art. 3 del TUEL, decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267).

¹⁰⁴ Il quale prevede che «La potestà regolamentare spetta allo Stato nelle materie di legislazione esclusiva, salva delega alle Regioni. La potestà regolamentare spetta alle Regioni in ogni altra materia. I Comuni, le Province e le Città metropolitane hanno potestà regolamentare in ordine alla disciplina dell'organizzazione e dello svolgimento delle funzioni loro attribuite.».

¹⁰⁵ Ci si riferisce, in particolare, a F. MODUGNO, R. BIN e A. RUGGERI. È il caso di segnalare, inoltre, per l'analisi dettagliata e la ricchezza di spunti, lo specifico contributo di F. MERLONI, *Riflessioni sull'autonomia normativa degli enti locali*, in *Regioni*, 1/2008, p. 91.

¹⁰⁶ Così A. RUGGERI, in diversi scritti, tra i quali si rinvia a *Neoregionalismo, dinamiche della normazione, diritti fondamentali*, in www.federalismi.it.

In linea di massima si può comunque osservare come la dottrina che ha indagato la riforma quanto allo specifico tema della potestà normativa degli enti locali si possa suddividere in due generali posizioni contrapposte. Un primo filone ha ravvisato - basandosi su una lettura estensiva degli articoli 114, secondo comma e 117, sesto comma, della Costituzione e nella contestuale abrogazione dell'art. 128 - una valorizzazione del ruolo degli enti locali e della rispettiva normativa nel sistema delle fonti. Il filone opposto, in considerazione del principio di legalità nonché della necessità di tutelare gli interessi unitari, non ha ritenuto che la riforma costituzionale del 2001 abbia sovvertito il sistema delle fonti, che vede sempre in posizione primaria i precetti dettati dalla legge dello Stato (e delle Regioni) e in subordine statuti e regolamenti di comuni e province¹⁰⁷.

Quanto poi alla potestà normativa degli enti locali in materia di tributi, in particolare, essa può farsi risalire all'epoca post-unitaria, in particolare alla legge comunale e provinciale del 1865¹⁰⁸, e venne normalmente ritenuta meramente esecutiva di norme di legge¹⁰⁹.

¹⁰⁷ Si veda la puntuale ricognizione offerta da E. C. RAFFIOTTA, *Problemi in tema di potestà normativa degli enti locali*, in *Ist. fed.*, 2.2007, e la dottrina ivi citata secondo le tesi contrapposte.

¹⁰⁸ Legge n. 2248 del 1865, all. A.

¹⁰⁹ Tale affermazione è rinvenibile, tra gli altri, in A. MORRONE, *La potestà tributaria degli enti locali nell'ordinamento costituzionale*, in *Tributi locali e regionali 1/2005*, p. 26 ss. (che, sul punto, richiama specificamente G. B. CERESETO, *Commento alle leggi sulle imposte comunali con un'appendice sulle imposte provinciali*, 1885: «La legge comunale e provinciale mentre riconosce nei comuni il diritto di imporre tributi ... attribuisce ai Consigli comunali di 'deliberare intorno ai dazi e alle imposte da stabilirsi o da modificarsi nell'interesse del comune, e ai regolamenti che possono occorrere per la loro applicazione». All'esercizio dei diritti del comuni non veniva ritenuto di ostacolo l'art. 30 dello Statuto albertino, dato che «i comuni sono autorizzati in forza di legge a mettere imposizioni: di guisa che la società comunale esercita un'attribuzione del potere legislativo, lo fa per delegazione del potere stesso». Ma ciò che doveva essere chiaro era che «mentre la legge accorda una tale facoltà ai comuni, ne sottopone l'esercizio a formalità, restrizioni e condizioni che devono osservarsi sotto rigorosa sanzione di nullità». Di conseguenza poteva ritenersi pacifico che i comuni non potessero «imporre altre tasse oltre quelle ad essi acconsentite dalla legge, dovendo essi limitarsi a scegliere tra le varie imposte concesse alle amministrazioni locali, e non potendo certamente spingersi a creare forme di contribuzioni, che non siano state autorizzate dal potere legislativo», aggiungendosi che «sarebbe evidentemente nullo il deliberato di un Consiglio che, eccedendo le sue attribuzioni, avesse voluto prescindere al riguardo dalla stretta osservanza delle disposizioni legislative»). Il medesimo A. segnala altresì che tale impostazione dottrinale è rimasta sostanzialmente immutata anche dopo la Costituzione repubblicana, e che, tuttavia, non sono mancate le voci che assumevano un maggior rilievo dell'autonomia normativa degli enti locali muovendo da una interpretazione valorizzatrice dell'articolo 5 (in particolare, F. PIZZETTI, *Il sistema costituzionale delle autonomie locali*, Milano, 1979). Sul punto, si veda altresì P. BORIA, *Sistema tributario*, cit.: «Peraltro benché fosse prevista anche per gli enti locali l'applicazione del principio generale della riserva di legge espresso nell'art. 30 dello Statuto Albertino, tale regola venne sovente aggirata essendo ritenuto che un atto legislativo del Parlamento potesse autorizzare gli enti locali ad istituire e disciplinare uno o più tributi locali con proprio atto regolamentare.».

La dottrina, che già si era occupata del principio della riserva di legge contenuto nell'art. 23 Cost. e delle sue rilevanti implicazioni in ordine agli atti con cui può esplicitarsi la potestà impositiva¹¹⁰ degli enti locali, dopo la riforma del 2001 è arrivata addirittura a ritenere che il rapporto tra l'art. 23 e il nuovo art. 119 costituisse uno degli «snodi centrali» del dibattito¹¹¹.

Anche la giurisprudenza si è occupata del principio della riserva di legge, spesso distaccandosi dalle posizioni dottrinali. Dopo una primissima fase nella quale aveva fornito una nozione decisamente restrittiva di prestazione patrimoniale imposta¹¹², con una serie di pronunce successive che risalgono agli anni Sessanta, la Corte costituzionale si è preoccupata di interpretare in senso estensivo la nozione. Nel contempo, e proprio in ragione di tale impostazione, ha contribuito a rendere sempre più «evanescente» il contenuto minimo del vincolo derivante dalla riserva¹¹³.

¹¹⁰ Si fa riferimento alla tradizionale definizione enucleata dalla dottrina tributaristica, da G. A. MICHELI (*Corso di diritto tributario*, Torino, 1984, p. 85 ss.) in poi, che distingue tra potestà normativa tributaria e potestà amministrativa d'imposizione, intendendosi la prima come il potere (o potestà) di istituire tributi, la seconda come il potere (amministrativo) derivante dalla legge di attuare il prelievo in essa previsto.

¹¹¹ Così, in particolare, L. PERRONE, il quale, nel chiedersi cosa voglia dire «stabilire tributi propri», svolge le seguenti riflessioni: «In teoria significa non solo avere il potere di istituire o meno un tributo, ma anche regolarlo nei suoi molteplici aspetti sostanziali e finanche individuarne gli elementi essenziali quali i soggetti passivi e la fattispecie imponibile. Ritengo, peraltro, che l'espressione in questione debba essere intesa compatibilmente ed in relazione all'ambito di potestà normativa tributaria propria di ciascun ente territoriale (e che è diversa per le Regioni e per gli enti locali). In particolare la teorica ampia lettura del verbo stabilire di cui sopra deve fare i conti da un lato con la riserva di legge di cui all'art. 23 Cost. e, dall'altro, con le limitazioni alla potestà normativa tributaria delle Regioni quali emergono, senz'altro, dall'esigenza di coordinamento dei diversi sistemi tributari (artt. 117, comma 3 e 119, comma 2). Quanto alla riserva di legge, occorre in particolare rilevare che il potere di stabilire tributi propri è riferito, dal comma 2 dell'art. 119, indifferentemente alle Regioni ed ai minori enti territoriali laddove questi ultimi sono notoriamente privi di potestà normativa primaria. In che senso, a proposito degli enti territoriali minori, si può dunque parlare di un potere di stabilire tributi? Non a torto il problema in questione viene ritenuto uno degli snodi centrali del dibattito giuridico sul federalismo fiscale quale sviluppatosi a seguito della legge cost. n. 3/2001» (L. PERRONE, *La sovranità impositiva tra autonomia e federalismo*, in *Riv. dir. trib.* 2004, p. 1173).

¹¹² Cfr., in particolare, Corte cost., sent. n. 47/1957, in *www.giurcost.org*, in cui veniva affermato che la configurabilità della prestazione patrimoniale imposta fosse possibile solo in presenza di prestazioni imposte con atto di autorità a carico di una persona senza che la sua volontà vi abbia concorso (n. 3 *considerato in diritto*).

¹¹³ Si veda la dettagliata analisi di L. ANTONINI, *sub Art. 23 Cost.*, cit., p. 458 s., che, conclusivamente osserva «Partita con una preoccupazione garantista, la Corte ha finito così, nello sforzo di dimostrare la sufficiente determinatezza e quindi la legittimità delle prestazioni imposte, per vanificare, attraverso la generalizzazione di una nozione particolarmente evanescente di riserva relativa di legge, gran parte dell'istanza di democraticità sottesa alla previsione dell'art. 23 Cost.». La giurisprudenza costituzionale ha dovuto occuparsi altresì anche dell'incidenza e della prevalenza dell'ordinamento comunitario sul sistema interno, stabilendo che la riserva di legge è rispettata anche dalla disciplina contenuta in norme comunitarie dalle quali derivino obblighi per lo Stato, già con la sent. n. 383/1998, in *www.giurcost.org*. Tale giurisprudenza è stata poi corroborata anche dalla Corte di Cassazione, che più di recente ha avuto modo di puntualizzare che, qualora la norma comunitaria posta da una decisione della Commissione europea intervenga in una materia (nella specie, in quella delle

Ora, la vigente formulazione dell'art. 119 espressamente attribuisce a Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni autonomia finanziaria di entrata e di spesa, e sancisce che tutti gli enti predetti abbiano risorse autonome, e che possano stabilire e applicare tributi ed entrate propri (in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario)¹¹⁴. Rispetto alla versione previgente, va in primo luogo sottolineata la previsione secondo cui l'autonomia finanziaria non è più riservata soltanto alle Regioni, ma viene estesa a tutti gli enti territoriali. Tutti gli enti territoriali possono ora stabilire e applicare tributi ed entrate propri, mentre in precedenza (solo) alle Regioni erano attribuiti tributi propri e quote di tributi erariali.

La valenza riformatrice contenuta nel nuovo art. 119 con riferimento all'estensione della facoltà agli enti locali di stabilire e applicare tributi ed entrate proprie va in ogni caso letta alla luce della locuzione «in armonia con la Costituzione». Ciò vale a dire che, essendo gli enti locali sforniti del potere legislativo, la loro autonomia tributaria non può che collocarsi all'interno della potestà legislativa delle Regioni, e, quanto ai principi fondamentali, di quella dello Stato¹¹⁵.

agevolazioni tributarie) che la Costituzione riserva alla legge, tale riserva non costituisce ostacolo al dispiegamento dei suoi effetti diretti nell'ordinamento italiano. Cfr. Cass. 10 dicembre 2002, n. 17564, in *Cass. civ. on line*.

¹¹⁴ Per le definizioni di autonomia finanziaria ed autonomia tributaria, si rinvia, *ex multis*, alla pregevole ricostruzione di F. GALLO, *L'autonomia tributaria degli enti locali*, Bologna 1979, p. 11 ss.: «l'autonomia finanziaria costituisce l'indeclinabile premessa per lo svolgimento – seppur ad un sotto ordinato livello di governo e di scelte politiche e nello specifico ambito delle loro funzioni – di quell'autonomo potere di indirizzo politico e politico-amministrativo nel quale consiste la autonomia locale garantita dalle norme-principio dei richiamati artt. 5 e 128 Cost. Senza sufficienza di mezzi e libertà di spesa non può concepirsi, infatti, alcuno sviluppo dell'autonomia 'politica' dell'ente locale né può pensarsi di recuperare una maggiore responsabilità dell'amministrazione locale verso il corpo elettorale nella gestione delle risorse a livello del proprio governo. Ma dovrebbe essere anche altrettanto scontato che, nel sistema delle autonomie locali tracciato dal Costituente, l'autonomia finanziaria, per consentire in una qualche misura il perseguimento di questo autonomo indirizzo senza ingerenza dello stato, non può avere solo il ristretto significato di libertà di impiego delle risorse messe a disposizione dallo stato medesimo o dalle regioni senza vincolo sovraordinato di destinazione: pur se la Costituzione sembra riconoscerlo solo per le regioni, essa dovrebbe, con riguardo anche agli altri enti territoriali, comprendere in sé l'autonomia tributaria, intendendo quest'ultima come capacità di liberamente autodeterminare, 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 più pieno svolgimento dell'autonomia locale. L'autonomia tributaria si esprime in particolare nell'esercizio di un potere di imposizione che, per suscitarsela, non potrà però essere solamente nominale e di mera attuazione della legge statale, ma dovrebbe svolgersi avendo contenuto normativo e in misura tale da consentire, appunto, agli enti medesimi l'effettivo perseguimento in determinate materie di una 'certa' politica autonoma nell'ambito del loro territorio».

¹¹⁵ Così F. GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, in *Rass. trib.*, 2002, p. 585.

Tuttavia, dopo la riforma del 2001, in dottrina si è sviluppato un ampio dibattito circa l'eventuale attitudine del nuovo art. 119 a mettere in crisi la tradizionale impostazione del principio di riserva di legge che richiede che almeno gli elementi strutturali dei tributi locali (presupposto, soggetti passivi e aliquota tra un minimo e un massimo) siano riservati alla fonte di rango primario.

Da parte di alcuni si è mantenuta l'aderenza alla posizione tradizionale, secondo cui lo «stabilire e applicare» tributi propri significa esercitare la potestà normativa tributaria in relazione a tutto ciò che non attiene agli elementi essenziali, spettando alla legge gli aspetti fondamentali del prelievo tradizionalmente intesi, ed ai regolamenti comunali e provinciali, che quindi possono anche agire in deroga rispetto alle disposizioni legislative negli spazi non coperti da riserva, tutto il resto.

Da altra parte della dottrina, invece, sono state assunte posizioni più innovative, che leggono una diversa incidenza del nuovo art. 119 sulla riserva, di cui viene potenziata l'elasticità in favore della potestà tributaria locale¹¹⁶. Secondo tale ultima tesi, l'art. 119 impedirebbe alla legge di «stabilire *ad libitum* gli elementi essenziali del tributo sottraendoli del tutto al potere normativo dell'ente locale», e «il di più di autonomia» garantito dalla nuova disciplina si risolverebbe nel potere di stabilire in via regolamentare gli elementi strutturali (o parte di essi) del tributo, nell'ambito delimitato dalla legge regionale nell'esercizio, da parte delle Regioni, della propria potestà legislativa esclusiva ma non assoluta (dovendosi attenere ai principi fondamentali agli effetti del coordinamento tributario fissati dalla legge statale)¹¹⁷.

¹¹⁶ Secondo la ricostruzione di A. GIOVANARDI, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, Milano 2005, p. 307 ss., cui si rinvia anche per le posizioni dottrinali citate. Sul rapporto tra l'art. 119 e l'art. 23 Cost. la produzione dottrinale è comunque amplissima: oltre a F. GALLO, *L'autonomia tributaria degli enti locali*, cit., si segnalano, tra gli altri: A. URICCHIO, *Federalismo fiscale: la cornice costituzionale e il modello delineato dalla riforma «Calderoli»*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, p. 277, e la dottrina ivi citata a nota 5; G. F. FERRARI, *Inquadramento generale dei rapporti finanziari tra lo Stato e gli enti locali*, in *Il federalismo fiscale*, a cura di V. NICOTRA, F. PIZZETTI e S. SCOZZESE, Roma, 2009; C. BURATTI, *La fiscalità locale dopo l'approvazione della legge n. 42/2009: possibili evoluzioni*, in *La finanza locale in Italia - Rapporto 2009*, Bologna, 2010, p. 143.

¹¹⁷ Questa la posizione, in particolare, di F. GALLO, *Prime osservazioni*, cit., p. 590 s. L'A. specifica inoltre che «l'esplicita attribuzione agli enti locali di una espressa 'autonomia finanziaria di entrata e di spesa' (comma 1) e del conseguente potere di stabilire e applicare 'tributi propri in armonia con la Costituzione' (comma 2) dovrebbe offrire agli enti stessi un margine di 'discrezionalità' e di autonomia nella determinazione di detti elementi maggiore di quello che consentiva il previgente regime costituzionale, privo com'era di un espresso riconoscimento dell'autonomia tributaria degli enti locali (che non fosse quello, generale ed astratto, della promozione delle autonomie enunciato dall'art. 5 e quello, implicito, della preesistenza alla Costituzione di un sistema di finanza locale). Del resto, il verbo 'stabilire' usato dal legislatore costituzionale significa semanticamente proprio 'determinare', 'fissare', 'indicare stabilmente' ed ha perciò un significato ben più pregnante del verbo 'istituire', usato, vigendo il vecchio titolo V, dal legislatore ordinario per indicare quello che allora era il

Vi sono poi talune posizioni ancor più spinte, le quali – richiamandosi alla tesi secondo cui l’art. 117, quarto comma, Cost. avrebbe introdotto una riserva di regolamento in materia di organizzazione e svolgimento delle funzioni e, di conseguenza, per lo stretto nesso di strumentalità con le funzioni, gli enti locali avrebbero potestà normativa primaria nella materia tributaria e finanziaria¹¹⁸ – hanno sviluppato un’ulteriore visione interpretativa dell’art. 23 alla luce dell’art. 119. In particolare, secondo tale posizione dottrinale, si è ravvisato nell’atto regolamentare dell’ente locale, deliberato dal Consiglio rappresentativo della relativa collettività, un indice del principio democratico sotteso alla riserva di legge non inferiore a quello che potrebbe rinvenirsi nella legge del Parlamento¹¹⁹.

Tuttavia, a tale particolare ricostruzione sembra agevolmente opponibile la posizione di chi, in dottrina, ritenendo riconducibile la *ratio* della riserva di cui all’art. 23 all’antica formula «*no taxation without representation*», reputa che sia da limitarsi alla competenza del potere legislativo l’individuazione delle prestazioni imposte (quindi, in materia tributaria, dei criteri di riparto dei carichi pubblici), riconoscendo altresì agli enti locali minori, e ai loro organi rappresentativi, limitati poteri normativi, che non possano incidere, appunto, sull’individuazione dei criteri di riparto, quindi sugli equilibri sistematici della fiscalità. Tale impostazione non può che fondarsi sulla diversa «dimensione» numerica e territoriale della base elettorale delle Camere e dei Consigli regionali rispetto ai consigli provinciali o comunali¹²⁰.

contenuto più rilevante dell’autonomia impositiva dell’ente locale, e cioè il ‘deliberare’ e il ‘decidere’ l’applicazione di un tributo già ‘stabilito’ dalla legge (statale o regionale): un tributo ‘istituito’ dall’ente locale è normalmente un tributo già in precedenza ‘stabilito’ nella sua struttura da un altro livello di governo; un tributo ‘stabilito’ è invece qualcosa di più e cioè un tributo determinato dallo stesso ente locale e solo abbozzato dalla legge statale regionale. E se autonomia tributaria vuol dire in termini generali autodeterminazione normativa delle entrate tributarie in funzione dello svolgimento di un libero indirizzo politico e politico-amministrativo dell’ente locale, è evidente che, pur permanendo la riserva di legge regionale *ex* art. 23, il coordinato disposto dei commi 1 e 2 dell’art. 119 ha l’inevitabile effetto, da una parte, di restringere l’ambito della riserva di legge e, dall’altra e simmetricamente, di esaltare l’autonomia tributaria medesima espandendola oltre il potere di ‘istituire’ il tributo proprio e di fissarne l’aliquota tra un minimo e un massimo».

¹¹⁸ Ci si riferisce in particolare ad A. PIRAINO, *Linee per l’attuazione dell’art. 119 Cost.*, in *www.federalismi.it*, 3/2005, p. 8 ss.

¹¹⁹ Ci si riferisce a E. CORALI, *Federalismo fiscale e Costituzione. Essere e dover essere in tema di autonomia di entrata e di spesa di regioni ed enti locali*, Milano, 2010, p. 115 ss.

¹²⁰ Questa la posizione nitidamente espressa da A. FEDELE, *Federalismo fiscale e riserva di legge*, in *Rass. trib.*, 2010, VI, p. 1532 ss.. In altri termini – secondo tale A. – «sembra che il ‘disegno’ costituzionale del riparto delle competenze normative in materia tributaria presupponga un riconoscimento della necessità, laddove si tratti di scelte attinenti i criteri di riparto dei carichi pubblici (direttamente connessi ai profili essenziali dei rapporti politici, economici e sociali), di una base sufficientemente ampia perché si attui efficacemente la composizione ‘politica’ dei molteplici interessi in gioco. In sostanza, in comunità troppo ristrette in termini numerici, ma anche di diversificazione

1.8. *Solidarietà*

Si è già avuto modo in precedenza, affrontando il tema dei diritti e dei doveri di cui all'art. 2 Cost., di apprezzare il valore della solidarietà quale specificazione, espressamente fornita dall'articolo medesimo, dei doveri inderogabili. Si è altresì evidenziata la relazione di coesistenzialità tra diritti e doveri, entrambi finalizzati a promuovere lo sviluppo della persona umana. Se, infatti, l'art. 3 Cost. incardina sulla Repubblica il compito di rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale che, limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona, contestualmente l'art. 2 richiede l'adempimento di doveri che permetteranno di contribuire al superamento di posizioni svantaggiate o di debolezza sociale¹²¹.

Il collegamento tra i due articoli viene sottolineato anche riferendosi al coincidente ambito «politico, economico e sociale» che connota sia la solidarietà che l'organizzazione del Paese, alla quale tutti i lavoratori debbono aver garantita l'effettiva partecipazione¹²².

Ma l'inserimento del valore della solidarietà nella Carta rappresenta anche la sintesi di una linea evolutiva che supera la visione della libertà individuale dei modelli liberali per giungere ad una concezione più matura, propria degli Stati costituzionali moderni¹²³, di libertà sociale, in cui l'individuo assurge a persona

territoriale, attività produttive, tradizioni culturali e rapporti sociali, gli eletti più difficilmente possono valutare e comporre gli interessi immediati dei loro elettori; è quantomeno più probabile che in contesti più limitati prendano il sopravvento istanze di sopraffazione e di esclusione di minoranze, spesso di minima entità. La riserva di legge (e solo della legge) può pertanto essere apprezzata come implicita espressione di un giudizio di minore attitudine di comunità ristrette ad effettuare scelte conformative del sistema tributario, quindi di una limitazione della competenza dei loro organi rappresentativi a scelte distributive più limitate, nell'ambito di istituti giuridici già definiti nei loro tratti distintivi».

¹²¹ Si rinvia, in particolare, alla ricostruzione operata da A. BALDASSARRE, voce *Diritti sociali*, cit..

¹²² V. TONDI DELLA MURA, ne *La solidarietà fra etica ed estetica. Tracce per una ricerca*, in *Rivista dell'Associazione Italiana dei Costituzionalisti*, 2010, ritiene il collegamento tra le due norme tale da rendere essenziale la solidarietà per il conseguimento degli obiettivi di sviluppo della persona e di piena integrazione sociale dei cittadini.

¹²³ Come rileva infatti V. TONDI DELLA MURA, *o.u.c.*, «Da tale punto di vista, il riconoscimento costituzionale del principio di solidarietà segna una svolta storica e culturale, prima ancora che giuridica, rispetto ai precedenti sistemi; una svolta che caratterizza il sistema italiano fra quelli più innovativi e completi del secondo dopoguerra. Muovendo dalla centralità della persona umana, intesa - secondo la felice espressione di Giorgio La Pira in Assemblea Costituente - quale "pietra d'angolo" dell'intero edificio costituzionale, il principio di solidarietà condiziona le dinamiche del potere pubblico, del potere privato e delle libertà individuali, rendendo le stesse, a seconda delle rispettive competenze e situazioni giuridiche, sempre più prossime alle complessive necessità del singolo, finalmente colto nella propria irripetibile concretezza e unicità.».

collocata in un contesto sociale, politico e culturale e portatrice di un catalogo di diritti arricchito da diritti sociali e politici (*l'homme situé*¹²⁴ di Burdeau)¹²⁵.

Inoltre, in particolare negli anni Novanta e grazie soprattutto all'apporto della giurisprudenza costituzionale¹²⁶, è emersa una visione di solidarietà «spontanea»¹²⁷, che va oltre l'ambito della doverosità qualificandosi come espressione libera della socialità umana; ma, come acutamente avvertito in dottrina, tale visione costituisce un

¹²⁴ Vale a dire l'uomo «quale incontriamo nelle relazioni della vita quotidiana, quale lo caratterizzano la sua professione, il suo ambiente e i suoi mezzi di vita, i suoi gusti, i suoi bisogni, le possibilità che gli si offrono», così G. BURDEAU, *La démocratie. Essai synthétique* (1956), trad. it. a cura di V. MAZZEI, *La democrazia*, Edizioni di Comunità, Milano, 1961, p. 25.

¹²⁵ Per una ricostruzione di tale percorso evolutivo si rinvia, in particolare, a L. ANTONINI, in *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, cit., p. 154 ss..

¹²⁶ Si fa riferimento, in particolare, alla nota sentenza n. 75 del 2002, in cui la Corte costituzionale, chiamata a giudicare della legittimità costituzionale della legge quadro sul volontariato (l. 266/1991), respinse le questioni prospettate ritenendo che il volontariato «rappresenta l'espressione più immediata della primigenia vocazione sociale dell'uomo» ed è «la più diretta realizzazione del principio di solidarietà sociale, per il quale la persona è chiamata ad agire non per calcolo utilitaristico o per imposizione di un'autorità, ma per libera e spontanea espressione della profonda socialità che caratterizza la persona stessa». Secondo E. ROSSI, *Art. 2 Cost.*, in *Commentario alla Costituzione*, cit., tale affermazione «è di grande importanza in quanto consente di recuperare il fondamento che sta alla base del concetto di solidarietà anche, sebbene non solo, nell'ottica della Costituzione. Se infatti la solidarietà - come valore in sé considerato - tende a configurarsi come "coscienza di partecipazione ai vincoli di una comunità statale in formazione", ciò tende inevitabilmente a svincolare la solidarietà dalla troppo stretta connessione con la disciplina dei doveri, per aprire ad essa spazi di intervento che investono anche le dimensioni della volontarietà e della libertà. Detto in altri termini: quando un ordinamento riconosce la solidarietà quale "valore costituzionale supremo", questa non può essere intesa esclusivamente (e restrittivamente) come sintesi dei doveri richiesti ai componenti, ma deve comprendere altresì quell'insieme di comportamenti che ogni soggetto, singolo o associato, pone in essere per la realizzazione dell'"interesse alieno" e perciò del bene comune, al di fuori di obblighi posti dall'ordinamento normativo e perciò in forza del vincolo di doverosità. Per usare le parole della Corte, con l'art. 2 Cost. "acquista rilevanza giuridica l'attività collettiva altruistica e disinteressata, con scopi di pura solidarietà, nozione radicalmente estranea alle categorie codicistiche tradizionali".».

¹²⁷ Si rinvia, nuovamente, alle pregevoli riflessioni di V. TONDI DELLA MURA, *o.u.c.*: «A ben vedere, l'attenzione rivolta verso la concretezza della condizione umana non è l'unico tratto distintivo connesso al riconoscimento costituzionale del principio di solidarietà. La conseguita centralità della persona, colta nella relazionalità della propria consistenza, si riflette pure in una concezione della solidarietà più dinamica e flessibile di quella apprezzata sino all'ultimo decennio del secolo trascorso; una concezione non solamente tesa a cogliere e favorire la storicità delle vicende umane nei limiti del minimo garantito, ma proiettata altresì a provvedere alle complessive necessità del singolo oltre la misura giuridicamente prefissata e, finanche, al di là di quella eticamente dovuta. Non che i doveri giuridici e i vincoli etici non rientrino in una dinamica solidale; essi, tuttavia, non la esauriscono. Residua un ampio margine di bisogno, eccedente quello coperto dalla soglia di garanzia assicurata dall'intervento del potere pubblico, ovvero dall'adempimento dei doveri privati, che solitamente resta relegato in una sfera ritenuta giuridicamente irrilevante; una sfera dove operano quei comportamenti individuali o associati, spontanei e liberali, non pressati dalla minaccia di una sanzione giuridica o etica e, nondimeno, essenziali per la piena e infungibile soddisfazione del bisogno medesimo.(...) Non solo la pretesa sociale avanzata dall'avente diritto, ma pure la libera determinazione manifestata dal soggetto agente, di prestare (non necessariamente in modo gratuito) la propria opera solidale, si segnala per la propria meritevolezza; il tutto rientrando nel compito della Repubblica di rimuovere gli ostacoli impeditivi del pieno sviluppo umano. L'insistenza sulla partecipazione solidale del singolo pone così in risalto (non più solo la domanda del titolare del diritto sociale, bensì anche) l'offerta della prestazione sociale. Questa, di conseguenza, è ora ricollegabile, per un verso, (non più tanto al dovere, ma anche) al diritto di esercitare la solidarietà (art. 2 Cost.), la quale ha come presupposto la libertà, al fine di concorrere all'effettiva integrazione sociale (artt. 3, comma 2, e 4, comma 2, Cost.).».

arricchimento della impostazione per cui la solidarietà è correlata ai doveri nella misura in cui si aggiunge ad essa e non la sostituisce¹²⁸. Solidarietà, quindi, sia come predicato dei doveri inderogabili, sia come espressione dello Stato sociale ed infine come principio ispiratore della convivenza civile; solidarietà che dovrebbe animare anche il rapporto tra generazioni, in particolare con riferimento all'ambiente, quale risorsa da condividere e salvaguardare, ovvero all'ambito delle risorse destinabili alle prestazioni sociali da erogare.

Ai fini dei temi che si intendono esaminare, viene particolarmente in risalto il dovere tributario¹²⁹, di cui all'art. 53 Cost.¹³⁰. Se, infatti, nella Carta costituzionale trova collocazione il «principio di liberazione dalla privazione», che secondo Baldassarre costituisce il fondamento di valore dei diritti sociali¹³¹, il problema del reperimento delle risorse finanziarie necessarie al soddisfacimento dei medesimi incombe in qualità di universale dovere inderogabile («tutti sono tenuti»).

Dovere inderogabile, tuttavia, che non può essere svincolato dal principio di eguaglianza, ed infatti la capacità contributiva ne costituisce una (non mera¹³²)

¹²⁸ Ci si riferisce ad A. POGGI, *Corte e doveri*, cit..

¹²⁹ Dovere tributario connotato da tutti e tre i momenti della solidarietà evocati nell'articolo 2, poiché «pur inserendosi in modo più diretto nell'ambito proprio della solidarietà economica, risulta, infatti, condizionato anche dall'ordine di idee proprio della solidarietà sociale e della solidarietà politica (...). Il collegamento con quest'ultima, tuttavia, sembra caratterizzare il dovere tributario non tanto come dovere derivante dalla appartenenza allo Stato – dal momento che il dictum de omni dell'art. 53 vale espressamente e chiaramente a rendere estendibile la soggettività passiva non solo ai cittadini ma anche agli stranieri – quanto, piuttosto, evidenziare come il dovere tributario sia riconducibile all'interno dello stesso dovere di osservanza della legge (...) che sancisce l'esclusiva afferenza alla democrazia rappresentativa dell'indirizzo politico attinente all'imposizione delle prestazioni patrimoniali.», così L. ANTONINI, in *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, cit., p. 207.

¹³⁰ «Art. 53: Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.»

¹³¹ A. BALDASSARRE, *Diritti sociali*, cit., p. 7.

¹³² Si veda, in particolare, l'indagine che P. BORIA effettua, relativamente al bilanciamento tra i due valori costituzionali dell'interesse fiscale e della capacità contributiva, segnatamente con riferimento alle posizioni espresse dalla dottrina tributaristica in ordine al rapporto tra il principio di capacità contributiva ed il principio di eguaglianza: «I due principi infatti si collegano a funzioni radicalmente diverse: la capacità contributiva fornisce una indicazione in ordine al riparto dei carichi fiscali tra i consociati in collegamento a fatti che denotino una forza economica; il principio di eguaglianza costituisce il criterio relazionale che orienta il bilanciamento dei vari principi costituzionali coinvolti nella materia tributaria e dunque, in relazione a quanto visto finora, della capacità contributiva medesima oltre che dell'interesse fiscale. Per un verso dunque è da escludere che sussista una relazione di identità o comunque di sovrapposizione concettuale piena tra i due principi, quasi che la capacità contributiva rappresenti una specificazione dell'eguaglianza in materia tributaria. Per altro verso, è indubbio che i due principi sono comunque chiamati ad una contestuale applicazione al fine di procedere ad una ricostruzione del quadro costituzionale della materia tributaria», così P. BORIA, *Art. 53 Cost.*, in R. BIFULCO, A. CELOTTO e M. OLIVETTI (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, par. 2.8. per un'analisi dell'evoluzione dottrinale relativa al principio di capacità contributiva, v. anche L. ANTONINI, in *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, cit., p. 265 ss..

specificazione e nel contempo - in virtù del principio di progressività cui deve essere ispirato il sistema tributario - matrice di funzione redistributiva¹³³.

Questa visione del dovere tributario quale declinazione del valore della solidarietà era ben presente nei Padri costituenti, ed in particolare nel pensiero di Ezio Vanoni, il quale illustra la regola del concorso alle spese pubbliche come necessità del concorso di tutti all'esistenza stessa dello Stato in quanto collettività organizzata¹³⁴.

1.9. Sussidiarietà

Giunti a questo punto del percorso concettuale ci attende un compito non facile, poiché approssimarsi al concetto di sussidiarietà significa affrontare la sua ricchezza contenutistica e nel contempo il rischio che proprio a causa di tale ricchezza la sua pregnanza si disperda in mille rivoli.

Il linguaggio giuridico, scrisse Giorgio Berti, esprime di frequente dei concetti i quali, essendo informati al criterio filosofico del dover essere, acquistano il valore o la veste di «principio», e «il principio, a sua volta, quando sollecitato, si rifrange in una quantità di regole, che sono appunto la riedizione del principio in una maggiore prossimità al reale»¹³⁵.

¹³³ Il carattere redistributivo nel concorso alle spese pubbliche viene peraltro individuato sotto un duplice punto di vista, in quanto, oltre al principio di progressività, a carico di tutti i contribuenti viene posto «non solo l'onere relativo ai servizi pubblici rivolti alla generalità dei consociati, ma anche quello delle prestazioni sociali *che vanno a beneficio di una cerchia limitata di soggetti*», in ciò manifestandosi appunto il primo carattere redistributivo (in tal senso, L. ANTONINI, in *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, cit., p. 200, corsivo aggiunto).

¹³⁴ Come risulta dal *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea Costituente. V Finanza. I. Relazione. I^a Appendice alla Relazione*, Roma, 1946. Vanoni, inoltre, «sottolineava l'inadeguatezza del "mercato concorrenziale" tanto ad affrontare i problemi dell'accumulazione e dello sviluppo equilibrato, quanto a produrre una redistribuzione della ricchezza eticamente accettabile. E da questo doppio grado di inadeguatezza faceva derivare quella che, a suo avviso, doveva considerarsi, nell'Italia uscita dalla seconda guerra mondiale, una delle indicazioni fondamentali, d'ordine anche morale, in tema di politica economica e fiscale: un ordinamento tributario che corregge gli esiti del mercato pur nel rispetto della concorrenza e delle libertà economiche, che attribuisce al tributo una funzione di giustizia sociale e che disciplina il dovere di concorrere alle spese pubbliche come dovere di solidarietà.», Così F. GALLO, *La funzione del tributo ovvero l'etica delle tasse*, in *Riv. trim. dir. pubbl.* 2009, 02, 399. Dello stesso A. si vedano altresì le pregevoli riflessioni contenute in *Le ragioni del fisco*, Il Mulino, 2007.

¹³⁵ Così, con il consueto acume e la soave eleganza stilistica, G. BERTI, *Principi del diritto e sussidiarietà*, in *Quaderni fiorentini per la storia del pensiero giuridico moderno*, 31, I, 2002, p. 381. Prosegue l'A.: «Per questo, quando oggi si torna a usare il concetto e il termine di principio, occorre cercare di rifarsi all'ambiente umano o sociale o istituzionale nel quale il principio stesso si è maturato o nel quale esso è destinato a espandersi in nuove concrezioni e quindi in nuove regole. Alle volte sembra che l'utilizzo del principio serva a mitigare un effetto giuridico che non si vuole venga

A diversi livelli di produzione normativa, poi, costituzionale e legislativo, sovranazionale, nazionale e subnazionale, il principio di sussidiarietà è stato richiamato in quanto tale, dandone per presupposto il significato¹³⁶. E, quindi, la dottrina si è cimentata anche alla ricerca di tale significato, ravvisando talvolta che si trattasse addirittura di un principio ambiguo¹³⁷. Che si stia discutendo di una voce proteiforme¹³⁸, dell'alternativa tra una dimensione di criterio procedurale ovvero di

percepito secondo il suo vero contenuto, ma venga lasciato a mezz'aria così che se ne faccia o si creda di poterne fare un impiego accettabile. Altre volte, il principio, quando inserito in una serie normativa di particolare pregnanza e dignità, come è la costituzione di uno stato o di un'entità simile, oltre che divenire più suggestivo, acquista il senso di una regola fondamentale del diritto come interpretazione della vita associata e del rapporto fondamentale tra l'uomo e la società. E' appena il caso di dire allora che il termine "principio", lungi dall'avvolgere la conoscenza dell'ordine giuridico, ne esprime la complicatezza, l'intrinseco "difficile" del mondo giuridico.».

¹³⁶ Come rileva I. MASSA PINTO, «I diversi enunciati normativi, nei quali compare espressamente la formula lessicale principio di sussidiarietà, si risolvono nella prescrizione di un criterio di preferenza nella relazione tra due o più elementi: ciascuno di tali enunciati si riferisce a oggetti differenti – la distribuzione e/o le modalità di esercizio di funzioni – e a soggetti differenti – livelli territoriali di governo, individui, associazioni, e così via. Da qui deriva la moltiplicazione di significati normativi che sono stati attribuiti alla formula principio di sussidiarietà: essi vengono fatti coincidere, in sostanza, con il criterio di preferenza prescritto, riferito, volta per volta, ai diversi oggetti e soggetti coinvolti. Tuttavia, a ben riflettere, la molteplicità di significati non deriva direttamente dall'assegnazione di differenti contenuti normativi alla medesima enunciazione principio di sussidiarietà. Tale formula (si ripete, non definita, ma solo richiamata) è piuttosto aggiunta ai diversi enunciati che esprimono il criterio di preferenza suddetto, come qualificazione ulteriore della modalità attraverso la quale, in tutti i tipi di relazione, indipendentemente dall'oggetto disciplinato e dai soggetti coinvolti, la preferenza prescritta debba essere attuata.» (così I. MASSA PINTO, in *Sussidiarietà (principio di): origini nel diritto della Chiesa cattolica*, rinvenibile on line all'indirizzo: <http://www.dircost.unito.it/dizionario/pdf/MassaPinto-Sussidiarieta.pdf>).

¹³⁷ «Principio ambiguo, con almeno trenta diversi significati, programma, formula magica, alibi, mito, epitome della confusione, foglia di fico: così è stata giudicata l'idea della sussidiarietà. Ciò non ha impedito che su di essa si esercitasse una riflessione ricchissima: una interrogazione del sistema di documentazione della Corte di giustizia dell'Unione europea ha consentito di raccogliere 214 indicazioni bibliografiche di articoli pubblicati sul tema soltanto negli anni dal 1991 al 1995. Quale origine ha e che cosa è, dunque, la sussidiarietà? È solo un'aspirazione o un'idea, o è anche un principio di diritto positivo o istituto giuridico? Se è tale, quali implicazioni ha avuto o è suscettibile di avere? In particolare, quale importanza ha la sussidiarietà nei rapporti tra diritto amministrativo comunitario e diritti amministrativi nazionali? Infine, il principio di sussidiarietà è vigente nei diritti amministrativi nazionali dei paesi dell'area europea? Questi gli interrogativi ai quali si cercherà di dare una sommaria risposta.», queste le considerazioni di apertura di un'indagine che viene svolta in particolare con riferimento all'ambito del diritto amministrativo da S. CASSESE, *L'aquila e le mosche. Principio di sussidiarietà e diritti amministrativi nell'area europea*, in *Foro it.*, 1995, V, p. 373 ss..

¹³⁸ Come osserva F. CARINCI, *Il principio di sussidiarietà verticale nel sistema delle fonti*, in www.forumcostituzionale.it, che rileva come se non la parola almeno la nozione venga da lontano, «come ben testimonia una qualsiasi monografia in materia, che dedica tutta una prima parte corposa a tracciarne la storia bimillenaria, da Aristotele ai tempi nostri. Essa trova la sua radice nella comunità di base - sede elettiva dell'affermazione personale e della partecipazione democratica - come nozione costruita, elaborata ed argomentata in via "garantista"; ma, secondo una convenzione diffusa, risulta distinguibile, per storia e rilevanza, in "orizzontale" e "verticale": la prima, tributaria sia della concezione liberale classica che della dottrina sociale della Chiesa, è posta a guardia della società contro la possibile invadenza da parte dell'attività politica; la seconda, debitrice della cultura e dell'esperienza federalista, è collocata a difesa dell'autonomia territoriale contro l'eventuale prevaricazione dell'autorità centrale.».

principio sostanziale¹³⁹, o di un principio che non rappresenta solo una formula burocratica dettata dalla necessità di essenzializzare le funzioni statali¹⁴⁰, occorre indagare come esso pervenga ad essere la sintesi o la linea conduttrice del passaggio dalla società storica all'organizzazione politica¹⁴¹.

Certamente una definizione unitaria del principio di sussidiarietà appare ardua, «per la densità del contesto culturale, per la stratificazione del dato storico, e per il sovraccarico ideologico dal quale risultano segnate le ricostruzioni teoriche che ne sono state proposte». Per cui sarebbe «forse utile muovere da un concetto aperto di sussidiarietà: quanto al *designatum*, essa si riferisce ad una relazione, tra livelli territoriali di governo, come sussidiarietà verticale; tra Stato, latamente inteso, e società civile, anch'essa latamente intesa, come sussidiarietà orizzontale. Quanto alla funzione, la sussidiarietà privilegia l'intervento dei soggetti nell'ambito più vicino possibile (cioè sufficientemente adeguato¹⁴²) agli interessi coinvolti.»¹⁴³.

¹³⁹ Inteso il primo come «preferenza di un soggetto territoriale o funzionale ad altro soggetto territoriale o funzionale» ed il secondo quale principio «con contenuto normativo autonomo che non si esaurisce nelle singole disposizioni che lo traducono in regole specifiche» secondo A. POGGI, *Il principio di sussidiarietà e il "ripensamento" dell'amministrazione pubblica (Spunti di riflessione sul principio di sussidiarietà nel contesto delle riforme amministrative e costituzionali)*, in *Scritti in onore di Fausto Cuocolo*, Milano, 2005, p. 1103 ss., rinvenibile altresì in www.astridonline.it, che riprende, in particolare, il pensiero di G. U. RESCIGNO, secondo cui il principio di sussidiarietà è di ordine procedurale e non di ordine sostanziale, nel senso che il principio non dice mai una volta per tutte chi è competente per una determinata azione, ma indica il percorso che bisogna compiere per confermare o modificare una competenza (G. U. RESCIGNO, *Principio di sussidiarietà orizzontale e diritti sociali*, in *Dir. pubbl.*, 2002, p. 5 ss.).

¹⁴⁰ Così L. ANTONINI, in *Sussidiarietà, libertà e democrazia*, in www.federalismi.it, che ritiene che il principio intersechi invece a livello più profondo il rapporto tra autorità e libertà, fino a dimostrarsi coesistente allo sviluppo attuale della democrazia sostanziale.

¹⁴¹ Come nota G. BERTI, *o.l.u.c.*, p. 386.

¹⁴² A proposito del senso in cui debba intendersi l'adeguatezza, G. Arena specifica che quando il problema è quello della allocazione delle funzioni fra i diversi livelli istituzionali, la sussidiarietà (intesa come sussidiarietà verticale) consente di individuare il livello più adeguato allo svolgimento di una determinata funzione non tanto in base al criterio della «vicinanza» ai cittadini dei vari livelli istituzionali, quanto della capacità di ciascuno di tali livelli di soddisfare l'interesse generale (inteso come interesse che, al fondo, coincide con l'interesse dei cittadini alla loro piena realizzazione come persone), evidenziando come in questa prospettiva sussidiarietà verticale e sussidiarietà orizzontale si intersecano l'una con l'altra o, per meglio dire, trascolorano l'una nell'altra. Prosegue l'A.: «La sussidiarietà verticale consente in tal modo l'allocazione delle funzioni pubbliche non sulla base di un'astratta geometria istituzionale, quanto piuttosto di un obiettivo concreto di crescita della persona e di difesa della sua dignità. Una volta individuati i livelli istituzionali più adatti al perseguimento dell'interesse generale attraverso lo svolgimento delle varie funzioni pubbliche, la sussidiarietà (intesa come sussidiarietà orizzontale) consente alle istituzioni titolari di tali funzioni di perseguire l'interesse generale non più da sole, ma insieme con i cittadini, singoli e associati; è come se la sussidiarietà orizzontale aprisse ai soggetti pubblici spazi finora inesplorati per la realizzazione della loro missione costituzionale, consentendo di affiancare alle istituzioni pubbliche i privati non più soltanto come strumenti della loro azione attraverso istituti quali l'appalto o la concessione, bensì quali alleati autonomi, consapevoli e responsabili nella lotta contro un avversario comune, la complessità dei problemi posti dal mondo moderno e per un obiettivo comune, la piena realizzazione di ciascuno.

Se si guarda all'etimologia, il termine sussidiarietà risulta di conio tutto sommato recente, non rinvenendosi nella lingua latina un diretto antecedente, ma potendosi altresì rintracciare un nesso di origine per i lemmi «sussidio» e «sussidiario»¹⁴⁴.

Conviene allora prendere le mosse da quelle che sono le radici culturali del principio, o come è stato più in particolare specificato, le radici della preferenza¹⁴⁵.

Sussidiarietà verticale ed orizzontale dunque si sostengono e si integrano a vicenda. Ed entrambe sono finalizzate alla realizzazione di un interesse generale che grazie al rapporto fra l'art.118, u.c. e l'art.3, 2°c. non è una mera astrazione, bensì si concretizza in azioni di soggetti pubblici e privati dirette a creare le condizioni per la piena realizzazione di ciascun essere umano. Nel punto di intersezione fra sussidiarietà verticale ed orizzontale, in altri termini, c'è quella persona umana che la nostra Costituzione ha voluto al centro dell'intero sistema istituzionale, con i suoi diritti ed i suoi doveri.» (così G. ARENA, *Il principio di sussidiarietà orizzontale nell'art. 118, u.c. della Costituzione*, in *Studi in onore di Giorgio Berti*, Napoli, 2005, I, p. 179 ss.).

¹⁴³ Questo l'esordio di S. STAIANO, nel suo *La sussidiarietà orizzontale: profili teorici*, in www.federalismi.it. Della fortunata distinzione tra la dimensione verticale e quella orizzontale della sussidiarietà, peraltro, occorre *ab origine* esser grati ad A. D'ATENA.

¹⁴⁴ Nella lingua latina ritroviamo il sostantivo *subsidiium*, l'aggettivo *subsidiarius*, i verbi *subsidiari* e *subsistere*, impiegati normalmente con valenza militare per indicare le truppe di riserva (*subsidiariae cohortes*) collocate dietro la prima linea del fronte (*subsistere* viene tradotto con «sedersi», ma anche «appostarsi», «stare in agguato») per intervenire in aiuto, in caso di necessità, delle coorti che combattono in *prima acies* (cfr. E. FORCELLINI, voci *Subsidiarius*, *Subsidiium*, *Subsido*, in *Lexicon totius latinitatis*).

¹⁴⁵ Da A. D'ATENA, *Prospettive della sussidiarietà*, in AA.VV., *Sussidiarietà orizzontale e verticale: profili fiscali*, IRER, 2010, pp. 17 ss.. L'A. rileva in primo luogo come il primo dato che colpisce chi si occupa del principio di sussidiarietà sia costituito dalla pronunziata tensione tra le due dimensioni in esso presenti: la dimensione etico-politica e la dimensione giuridico-costituzionale. Successivamente, anche in virtù della positivizzazione del principio operata dal Trattato di Maastricht, il cui articolo 3B (ora 5 TUE, nella versione di Lisbona), consentendo alla Comunità di intervenire in ambiti di spettanza degli Stati, l'avrebbe dotata di un'autentica *competenza della competenza* -rischiando di dar vita a risultati opposti a quelli perseguiti dagli Stati membri - il medesimo sottolinea come il principio di sussidiarietà costituisca una sfida particolarmente impegnativa, sia per il legislatore che per i costituzionalisti. A meno che - precisa D'ATENA - non si decidesse di aderire alle letture totalmente o parzialmente svalutative del principio stesso, secondo le quali, rispettivamente, o il principio non avrebbe alcuna consistenza ovvero, mettendone in discussione l'autonomia e la portata innovativa, le enunciazioni positive del principio di sussidiarietà si limiterebbero a dare espressione all'ovvia esigenza che le funzioni vadano allocate al livello più idoneo ad esercitarle. Rigettata *in toto* la prima di tali letture, l'Autore procede quindi a confutare la seconda, ritenendo che le tesi parzialmente svalutative trascurino il substrato assiologico del principio di sussidiarietà, fondato su una scelta di valore molto precisa: la decisione di preferenza (*Vorrangentscheidung*, secondo l'esegesi operata da ISENSEE) in favore del livello più vicino agli interessati. Per giustificare tale preferenza D'Atena prosegue, quindi, ripercorrendo le tre radici principali del principio: quella costituita dalla dottrina sociale della Chiesa (il cui nucleo fondante può ricondursi a diverse Encicliche, in particolare all'Enciclica *Quadragesimo Anno* del 1931, che pone alla base del principio il primato etico della persona nei confronti dello Stato), quella risalente alla tradizione liberale, quella riconducibile alla riflessione europea sul federalismo. Quest'ultima fonda il principio di sussidiarietà su due distinte *rationes*: la prima, di tipo garantistico, vuole che negli ordinamenti federali alla divisione dei poteri comunemente intesa - operante, in termini *orizzontali*, all'interno dello Stato-persona - si aggiunga una divisione di tipo *verticale*, operante nei rapporti tra enti territoriali di diverso livello (la quale arricchisce il principio corrispondente di una dimensione ulteriore, accrescendone, così, le potenzialità garantistiche). La seconda *ratio*, di tipo democratico, sottolinea, in particolare, che le possibilità di partecipazione dei cittadini all'elaborazione delle decisioni che li riguardino ed al controllo delle

Seguendo un sentiero tracciato da autorevole dottrina¹⁴⁶, possiamo allora inferire una definizione del principio di sussidiarietà, qualificabile come principio relazionale - avente ad oggetto rapporti tra entità diverse: tra diversi livelli territoriali di governo, tra la statualità e la società civile, tra enti territoriali ed enti funzionali - caratterizzato dalla «decisione di preferenza», vale a dire in favore dell'ambito più vicino agli interessati. Nelle ormai comuni accezioni di sussidiarietà verticale e sussidiarietà orizzontale il principio si riferisce, rispettivamente, ai rapporti tra enti territoriali di livello diverso e tra il pubblico ed il privato.

Il principio ha trovato recepimento nel diritto positivo in varie tappe, che vale la pena ripercorrere sia pure in modo non esaustivo, a cominciare dall'adozione, da parte degli Stati membri del Consiglio d'Europa, della Carta europea delle autonomie locali¹⁴⁷.

Successivamente, il principio comparve nell'art. 130R, inserito nel Trattato CEE nel 1986 dall'Atto unico europeo: «la Comunità agisce in materia ambientale nella misura in cui gli obiettivi di cui al paragrafo 1 possano essere meglio realizzati a livello comunitario piuttosto che a livello dei singoli Stati membri»¹⁴⁸.

Con il Trattato di Maastricht del 1992 il principio ottiene formale ed esplicito riconoscimento, mediante l'inserimento dell'art. 3B nel Trattato CEE¹⁴⁹.

istanze che li rappresentino siano direttamente proporzionali alla prossimità del livello di governo, presentando la massima intensità nei livelli che siano loro più vicini.

¹⁴⁶ A. D'ATENA, *o.l.u.c.*, in particolare p. 24.

¹⁴⁷ Adottata a Strasburgo il 15 ottobre 1985 e ratificata in Italia con la l. 30 dicembre 1989 n. 439. Secondo l'art. 4 di tale Carta, l'esercizio delle responsabilità pubbliche deve, in linea di massima, incombere di preferenza sulle autorità più vicine ai cittadini. Nel preambolo, inoltre, viene evidenziato che la partecipazione democratica dei cittadini trova la propria espressione più diretta a livello locale. La Carta è stata ratificata da praticamente tutti i paesi europei, pertanto negli stessi il principio di sussidiarietà è vigente almeno in tale contenuto di principio ermeneutico che mira a valorizzare la maggior idoneità degli enti locali a soddisfare gli interessi più strettamente collegati ad una entità territoriale (così V. PARISIO, *Europa delle autonomie locali e principio di sussidiarietà: la "Carta europea delle autonomie locali"*, in *Foro amministrativo*, 1995, 9 p. 2124 ss.).

¹⁴⁸ Art. 130R, par. 4, del Trattato che istituisce la Comunità economica europea, come modificato dall'art. 25 dell'Atto unico europeo, firmato nel febbraio 1986 e pubblicato nella Gazzetta ufficiale delle Comunità europee n. L 169 del 29 giugno 1987, non più in vigore.

¹⁴⁹ Art. 3B del Trattato che istituisce la Comunità economica europea, come inserito dall'art. G.5 del Trattato sull'Unione europea, firmato a Maastricht il 7 febbraio 1992 e pubblicato nella Gazzetta ufficiale delle Comunità europee n. C 191 del 29 luglio 1992, non più in vigore: «La Comunità agisce nei limiti delle competenze che le sono conferite e degli obiettivi che le sono assegnati dal presente trattato. Nei settori che non sono di sua esclusiva competenza la Comunità interviene, secondo il principio della sussidiarietà, soltanto se e nella misura in cui gli obiettivi dell'azione prevista non possono essere sufficientemente realizzati dagli Stati membri e possono dunque, a motivo delle dimensioni o degli effetti dell'azione in questione, essere realizzati meglio a livello comunitario. L'azione della Comunità non va al di là di quanto necessario per il raggiungimento degli obiettivi del presente trattato.». Attualmente è in vigore l'articolo 5 del Trattato sull'Unione europea, nel testo

Sino a questo punto, si tratta di declinazioni del principio di sussidiarietà in senso verticale, tra autorità centrale e collettività locali o tra Unione europea e Stati membri.

Percorriamo ora, proseguendo per linearità in senso cronologico, il percorso del riconoscimento normativo avvenuto a livello di ordinamento nazionale, sia costituzionale che legislativo.

Allorquando venne redatta la Carta del 1948 il principio non fu espressamente inserito nel testo, ancorché fosse latente nel dibattito svoltosi in Sottocommissione relativamente al pluralismo dei corpi sociali e confluito in una proposta di ordine del giorno proposto dall'On. Dossetti, mai votato¹⁵⁰.

risultante dopo le modifiche apportate dal Trattato di Lisbona che modifica il trattato sull'Unione europea e il trattato che istituisce la Comunità europea, firmato a Lisbona il 13 dicembre 2007 e pubblicato nella Gazzetta ufficiale delle Comunità europee n. C 306 del 17 dicembre 2007: «Art. 5 - 1. La delimitazione delle competenze dell'Unione si fonda sul principio di attribuzione. L'esercizio delle competenze dell'Unione si fonda sui principi di sussidiarietà e proporzionalità. 2. In virtù del principio di attribuzione, l'Unione agisce esclusivamente nei limiti delle competenze che le sono attribuite dagli Stati membri nei trattati per realizzare gli obiettivi da questi stabiliti. Qualsiasi competenza non attribuita all'Unione nei trattati appartiene agli Stati membri. 3. In virtù del principio di sussidiarietà, nei settori che non sono di sua competenza esclusiva l'Unione interviene soltanto se e in quanto gli obiettivi dell'azione prevista non possono essere conseguiti in misura sufficiente dagli Stati membri, né a livello centrale né a livello regionale e locale, ma possono, a motivo della portata o degli effetti dell'azione in questione, essere conseguiti meglio a livello di Unione. Le istituzioni dell'Unione applicano il principio di sussidiarietà conformemente al protocollo sull'applicazione dei principi di sussidiarietà e di proporzionalità. I parlamenti nazionali vigilano sul rispetto del principio di sussidiarietà secondo la procedura prevista in detto protocollo. 4. In virtù del principio di proporzionalità, il contenuto e la forma dell'azione dell'Unione si limitano a quanto necessario per il conseguimento degli obiettivi dei trattati. Le istituzioni dell'Unione applicano il principio di proporzionalità conformemente al protocollo sull'applicazione dei principi di sussidiarietà e di proporzionalità.».

¹⁵⁰ V. resoconto sommario della seduta della Prima Sottocommissione (diritti e doveri dei cittadini) della Commissione per la Costituzione dell'Assemblea Costituente del 9 settembre 1946. Per una ricostruzione di tale dibattito, v., altresì, V. CERULLI IRELLI, R. CAMELI, *Il principio di sussidiarietà orizzontale nei lavori dell'Assemblea Costituente*, in <http://www.astrid-online.it/Sussidiari/Contributi/principio-sussidiariet--assemblea-costituente.pdf>. Tra la dottrina che ha ritenuto che il principio, ancorché non scritto, fosse comunque presente in Costituzione, si rinvia, in particolare, a A. D'ATENA, *o.l.u.c.*, p. 36 ss.. Secondo L. ANTONINI, quella del mancato inserimento del principio in Costituzione fu un'occasione mancata: «Quando sulle rovine lasciate dal fascismo i Padri costituenti intrapresero la loro opera di ricostruzione del patto politico e sociale, il principio di sussidiarietà non venne, di fatto, valorizzato come si sarebbe potuto. L'idea che la società civile italiana fosse impreparata e la convinzione che sarebbero stati i partiti che avevano sconfitto il nazifascismo a garantire la democraticità della vita politica, militarono a favore di una certa tiepidezza nella difesa del principio di sussidiarietà, che durante tutti i lavori dell'Assemblea costituente non venne mai esplicitamente invocato, nemmeno da quella parte cattolica dalla quale ci si poteva aspettare una maggiore fedeltà al magistero pontificio. In particolare è nei lavori della Prima sottocommissione che venne giocata la partita di maggiore rilievo e dal confronto tra cattolici come La Pira, Dossetti, Moro e uomini di sinistra come Basso e Togliatti uscì la solenne proclamazione dell'art. 2 della nuova Costituzione con il riconoscimento dei diritti inviolabili delle formazioni sociali. (...) Tutta la vicenda dei lavori preparatori, in ogni caso non toglie valore alla rilevante conquista dell'art. 2, dove nel riconoscimento della precedenza allo Stato dei diritti delle formazioni sociali si può lo stesso leggere una certa ed

Il principio inizia la sua fase di espansione negli anni Novanta, verosimilmente anche approfittando della fase propulsiva offerta dal fervido momento di discussione in sede europea. Dapprima, nella sua accezione in senso orizzontale, trova espressione, ma non enunciazione formale, in leggi che disciplinano il volontariato e la cooperazione¹⁵¹.

Più o meno coevamente, nel solco dei principi affermati dalla Carta europea delle autonomie locali, la legge n. 142 del 1990 impronta i rapporti tra enti territoriali al principio di sussidiarietà, valorizzando l'autonomia e la titolarità di funzioni dell'ente locale.

Con la legge n. 59 del 1997 («Bassanini 1») il principio non solo trova formale enunciazione ma viene declinato sia in senso verticale che orizzontale¹⁵². Qui, per l'appunto, viene definito il criterio di allocazione delle funzioni e contestualmente si indica al legislatore delegato che occorre favorire il coinvolgimento dei cc.dd. corpi intermedi.

Ma è con l'elevazione al rango costituzionale operato dalla riforma del 2001 che il percorso espansivo del principio tocca il suo punto più alto, mediante la collocazione nell'art. 118¹⁵³, che concretizza quindi la costituzionalizzazione del principio. Ciò non toglie, peraltro, che anche dopo l'inserimento nell'art. 118 si sia sviluppato, in ambito dottrinale e giurisprudenziale, un intenso dibattito, ad esempio con riferimento all'effettiva portata dell'innovazione¹⁵⁴.

implicita affermazione del principio di sussidiarietà.», così L. ANTONINI, *Il principio di sussidiarietà orizzontale: da welfare State a welfare society*, in *Riv. dir. fin.*, 1/2000, p. 99.

¹⁵¹ Leggi n. 266 e n. 381 del 1991.

¹⁵² L'articolo 4 della legge dispone infatti che le Regioni conferiscano agli enti locali tutte le funzioni che non richiedono l'esercizio unitario a livello regionale, nell'osservanza, tra gli altri, del «principio di sussidiarietà, con l'attribuzione della generalità dei compiti e delle funzioni amministrative ai comuni, alle province e alle comunità montane, secondo le rispettive dimensioni territoriali, associative e organizzative, con l'esclusione delle sole funzioni incompatibili con le dimensioni medesime, attribuendo le responsabilità pubbliche anche al fine di favorire l'assolvimento di funzioni e di compiti di rilevanza sociale da parte delle famiglie, associazioni e comunità, alla autorità territorialmente e funzionalmente più vicina ai cittadini interessati» (art. 4, comma 3, lett. a).

¹⁵³ Che prevede al primo comma che «Le funzioni amministrative sono attribuite ai Comuni salvo che, per assicurarne l'esercizio unitario, siano conferite a Province, Città metropolitane, Regioni e Stato, sulla base dei principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza.» ed al quarto comma che «Stato, Regioni, Città metropolitane, Province e Comuni favoriscono l'autonoma iniziativa dei cittadini, singoli e associati, per lo svolgimento di attività di interesse generale, sulla base del principio di sussidiarietà.». Per completezza, occorre citare anche il secondo comma dell'articolo 120, il quale dispone che «La legge definisce le procedure atte a garantire che i poteri sostitutivi siano esercitati nel rispetto del principio di sussidiarietà e del principio di leale collaborazione.».

¹⁵⁴ Si veda, per tutti, R. BIN, che opera la seguente riflessione: «La preesistenza di un assetto legislativo delle attribuzioni amministrative degli enti locali tende a smorzare le differenze tra il principio di sussidiarietà, predicato dall'attuale testo costituzionale, e il criterio del "variabile livello

Infatti, il principio di sussidiarietà mira, tra l'altro, a limitare i margini di apprezzamento demandati al legislatore ordinario, fornendo l'indicazione che presupposto dello spostamento verso l'alto delle competenze sia l'esigenza del loro esercizio unitario, e creando in tal modo le condizioni per la sindacabilità giurisdizionale delle sue decisioni.

Tuttavia, la semplice evocazione del principio di sussidiarietà non è sufficiente a fornire al giudice tutti gli elementi necessari ad una ragionevole valutazione: già lo stabilire se di una funzione sia, o meno, necessario l'esercizio unitario, può risultare arduo.

Nel tentativo di porre a ciò rimedio, la Corte costituzionale, a partire dalla nota e discussa sentenza n. 303 del 2003, ha suggerito una lettura del principio di sussidiarietà che si avvallesse degli strumenti della procedimentalizzazione e della

degli interessi”, che caratterizzava il precedente assetto, almeno nell'interpretazione della Corte costituzionale. L'unica differenza concettuale che riesca ad avvertire tra i due criteri è questa: che il principio di sussidiarietà parte dalla premessa che tutte le funzioni amministrative siano in principio attribuite al Comune, salvo quelle che un'esplicita disposizione di legge attribuisca ad un livello superiore per ragioni attinenti l'adeguatezza o per l'esigenza di assicurarne l'esercizio unitario; nell'assetto precedente non valeva questa monistica attribuzione originaria delle competenze, perché le regioni erano intestatarie delle funzioni amministrative “parallele” a quelle legislative, gli enti locali di quelle attinenti agli “interessi esclusivamente locali”, lo Stato tanto delle funzioni in materia regionale il cui esercizio non fosse “frazionabile”, quanto di ogni altra funzione pubblica, non altrui intestata. Quindi, la clausola residuale che oggi sembra operare, in nome del principio di sussidiarietà, a favore del Comune, ieri operava invece a favore dello Stato, in nome del principio di sovranità. Differenza non da poco, certo, anche perché ogni spostamento delle funzioni dal “luogo” in cui esse sono originariamente allocate è suscettibile di un giudizio da parte della Corte costituzionale da svolgersi in termini di ragionevolezza: mentre ieri la Corte doveva valutare la sussistenza di valide motivazioni dell'attrazione verso il centro di funzioni rientranti nelle materie di competenza regionale, o dell'esercizio da parte delle regioni di funzioni esclusivamente locali, oggi tutte le disposizioni che spostano l'esercizio di funzioni amministrative dalla loro sede “naturale”, il Comune, dovrebbero essere suscettibili di uno *strict scrutiny* che verifichi la sussistenza di validi motivi. Tuttavia, se è vero che partiamo da un quadro legislativo che già distribuisce capillarmente le funzioni amministrative tra i diversi enti, è evidente che l'impatto di una trasformazione di così enorme portata sul piano dei principi subisce una notevolissima attenuazione nella sua operatività concreta. Infatti allo *strict scrutiny* sarebbero sottoponibili solo le leggi (statali e regionali) che togliessero ai Comuni le funzioni di cui già oggi sono intestatari, mentre appare più ardua l'impugnazione di leggi che perpetuassero la disciplina di funzioni che sono già in capo ad enti diversi. C'è naturalmente chi sostiene, e vi sarà senz'altro chi sosterrà in futuro, che la riforma del Titolo V° comporti una radicale modificazione dell'assetto effettivo delle funzioni amministrative: rifiutando quanto qui sostenuto, si proporrà una lettura del tutto diversa del principio di sussidiarietà, nella convinzione che l'art. 118.1 Cost. (“Le funzioni amministrative sono attribuite ai Comuni salvo che...”) rappresenti una norma attributiva munita di diretta applicabilità, capace quindi di abrogare tutte le diverse precedenti disposizioni legislative che diversamente distribuivano le competenze. Un vero terremoto che ha però un non trascurabile freno: un principio, che si vorrebbe dotato di tanta forza tellurica, sarebbe stato lasciato dal legislatore costituente del tutto privo di strumenti efficaci per propagare la sua scossa. In che modo i Comuni, privi di legittimazione processuale davanti alla Corte costituzionale, potrebbero infatti far valere questa diretta e generale attribuzione di funzioni?» (così R. BIN, *In nuovo Titolo V°: cinque interrogativi (e cinque risposte) su sussidiarietà e funzioni amministrative*, in www.forumcostituzionale.it).

consensualità, coinvolgendo nella sua ampia lettura non solo le funzioni amministrative ma anche quelle legislative.

Menzione a parte merita la c.d. sussidiarietà fiscale. In tale specifica accezione, il principio di sussidiarietà può essere visualizzato come il punto di sinergia, di intersezione, tra la sussidiarietà verticale e quella orizzontale.

In sostanza, la sussidiarietà fiscale, «strutturando una forma alternativa di concorso alle spese pubbliche, costituisce un correttivo del modello tradizionale “burocratico impositivo” nato sotto l’ombrello dello Stato nazione»¹⁵⁵. Essa comporta pertanto una diversa modulazione dimensionale della potestà impositiva, in aderenza comunque al principio *no taxation without representation*. Non intende ribaltare le prerogative fiscali dello Stato, bensì consentire agli enti territoriali - che conoscono da vicino le esigenze del cittadino e sempre più gestiscono i servizi da erogare - di stabilire misure di agevolazione per i cittadini ovvero per i corpi sociali intermedi e, parallelamente, consentire ai cittadini stessi di disporre in modo alternativo del proprio concorso alle spese pubbliche, operando una più diretta valutazione sia delle esigenze meritorie che dei soggetti più idonei a soddisfarle.

Una sfida, dunque, circa la capacità della persona di identificare la scala dei bisogni sociali e di scegliere i soggetti, pubblici o privati, in grado di costruire modelli di *welfare*, una spinta verso l’assunzione di responsabilità. In fondo, come scriveva Giorgio Berti, «la struttura organizzativa dello stato liberal-democratico è tutta una rete di sussidiarietà, per la sola ragione che non vi è istituzione che non debba completarsi nell’altra, pena la caduta dell’intero edificio. Ogni soggetto ed ogni organo pubblico vive l’atmosfera del tutto e perciò si completa nell’insieme.»¹⁵⁶.

1.10. *Livelli essenziali delle prestazioni*

Avviandoci alla conclusione del nostro percorso concettuale ci accostiamo ora ad una formula caratterizzata da un certo margine di indeterminatezza¹⁵⁷; essa invero

¹⁵⁵ Così L. ANTONINI, *Sussidiarietà verticale e orizzontale nelle prospettive di sviluppo della legge n. 42 del 2009*, in AA.VV., *Sussidiarietà orizzontale e verticale: profili fiscali*, IRER, 2010, p. 81.

¹⁵⁶ G. BERTI, *o.l.u.c.*, p. 388.

¹⁵⁷ In termini di «problematica configurazione della clausola» si esprime, ad esempio, E. PESARESI, *La “determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni” e la materia “tutela della salute”: la proiezione indivisibile di un concetto unitario di cittadinanza nell’era del decentramento istituzionale*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 2006, p. 1733 ss., mentre E. FERIOLI, *Sui livelli essenziali delle*

esprime un forte collegamento con taluni dei concetti già affrontati e si presenta, per usare un'acuta definizione, come un «principio valvola»¹⁵⁸.

La clausola ha trovato espresso riconoscimento costituzionale con la riforma del 2001, e in particolare con l'attuale formulazione dell'art. 117 Cost., che, alla lettera m) del secondo comma, affida alla competenza legislativa esclusiva statale la «determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale»¹⁵⁹.

L'origine del concetto, già presente a livello di legislazione ordinaria, va ricercata nell'ambito sanitario e socio-assistenziale. In sede di istituzione del Servizio sanitario nazionale, infatti, compare la locuzione «livelli delle prestazioni sanitarie»: livelli che devono essere fissati con legge dello Stato e prestazioni che devono essere garantite a tutti i cittadini¹⁶⁰. In questa fase la locuzione non è caratterizzata dalla

prestazioni: le fragilità di una clausola destinata a contemperare autonomia ed eguaglianza, in www.forumcostituzionale.it, ravvisa una vera e propria intrinseca ambiguità della formula. Va rilevato che già l'utilizzo di diversi acronimi e diverse locuzioni da parte del legislatore e degli operatori non giova alla comprensibilità della tematica. Si rinvencono, infatti, gli acronimi «LEP» o «LEPS» (Livelli essenziali delle prestazioni sociali), «Liveas» (Livelli essenziali di assistenza sociale), «LEA» (Livelli essenziali di assistenza).

¹⁵⁸ «Nella nostra Costituzione, tra le competenze statali enumerate, quella dell'art. 117, comma 2, lett. m) si presta ad essere utilizzata come un vero e proprio "principio valvola", dal momento che in forza di questa disposizione nessuna competenza regionale che attenga ai diritti può dirsi esclusiva. Le leggi statali che stabiliscono i livelli essenziali sono, infatti, destinate a porsi come parametro interposto di costituzionalità delle leggi regionali emanate anche nell'ambito della competenza primaria», così L. ANTONINI, in *Competenza, finanziamento e accountability in ordine alla determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni dei diritti civili e sociali*, in *Riv. Dir. Fin.*, 2003, 1, p. 70, che mutua la felice espressione da T. GROPPI, *La garanzia dei diritti tra Stato e Regioni dopo la riforma del Titolo V*, rinvenibile in www.federalismi.it.

¹⁵⁹ L'espressione «livelli essenziali» peraltro compare anche nell'articolo 120, secondo comma, Cost., laddove costituisce uno dei presupposti per l'esercizio del potere sostitutivo da parte del Governo: «Il Governo può sostituirsi a organi delle Regioni, delle Città metropolitane, delle Province e dei Comuni nel caso di mancato rispetto di norme e trattati internazionali o della normativa comunitaria oppure di pericolo grave per l'incolumità e la sicurezza pubblica, ovvero quando lo richiedono la tutela dell'unità giuridica o dell'unità economica e in particolare la tutela dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali, prescindendo dai confini territoriali dei governi locali. La legge definisce le procedure atte a garantire che i poteri sostitutivi siano esercitati nel rispetto del principio di sussidiarietà e del principio di leale collaborazione».

¹⁶⁰ In base all'articolo 3, comma 2, della legge n. 833 del 1978: «La legge dello Stato, in sede di approvazione del piano sanitario nazionale di cui all'articolo 53, fissa i livelli delle prestazioni sanitarie che devono essere, comunque, garantite a tutti i cittadini». La legge n. 883 del 1978 è stata la prima grande riforma sanitaria nazionale e ha avviato un importante processo di trasformazioni nella sanità pubblica. Essa ha stabilito per la prima volta che la sanità è un insieme di misure di prevenzione, cura e riabilitazione ed ha introdotto un nuovo sistema sanitario basato sul criterio della copertura universale, sostituendo il precedente modello fondato sul sistema mutualistico, caratterizzato dalla presenza di una pluralità di enti e organizzazioni che erogavano l'assistenza sanitaria sul territorio. Ciò comportava per i cittadini disuguaglianza di trattamento, sia sotto il profilo di prestazioni sanitarie ricevute diverse dal punto di vista qualitativo, sia sotto il profilo dei costi, che gli stessi dovevano sostenere per accedere alle prestazioni, differenti a fronte dei medesimi servizi ricevuti. Inoltre, la spesa sanitaria era incontrollata. Questi elementi di debolezza del sistema condussero alla radicale

qualifica dell'essenzialità, risultando evidentemente prioritario focalizzare l'attenzione sulla garanzia dovuta a tutti i cittadini¹⁶¹.

riforma operata con la legge n. 833, che ha ristrutturato l'organizzazione sanitaria mediante l'istituzione del servizio sanitario nazionale (SSN), il cui obiettivo fondamentale era garantire a tutti i cittadini omogeneità e uguaglianza qualitativa dei servizi erogati. Il nuovo sistema sanitario introdotto dalla riforma del 1978 è stato caratterizzato dai seguenti obiettivi: a) estensione della copertura assicurativa a tutti i cittadini, indipendentemente dalla loro condizione economica, sociale e lavorativa, intendendo superare il precedente sistema di tipo mutualistico, in cui l'assistenza sanitaria era differenziata sulla base della specifica posizione professionale, ritenuto iniquo, causa di inefficienze e di scarsa controllabilità finanziaria; b) finanziamento pubblico fondato sulla fiscalità generale (dopo un periodo di transizione in cui il peso dei contributi di malattia sarebbe progressivamente diminuito); c) gratuità del servizio per l'utente finale, come naturale conseguenza del finanziamento attraverso meccanismi di prelievo obbligatorio; d) coinvolgimento dei diversi livelli di governo (avvio del decentramento) nella gestione del servizio, secondo uno schema che attribuiva al governo centrale il compito di definire l'entità del finanziamento (il fondo sanitario) e di ripartirlo tra le regioni; alle regioni il ruolo di programmare gli interventi nel territorio di loro competenza; alle unità sanitarie locali la funzione gestionale; e) perequazione territoriale dell'intervento pubblico (assumendo implicitamente ad obiettivo una tendenziale omogeneizzazione dei livelli di spesa nelle diverse aree geografiche). In seguito, il servizio sanitario nazionale è stato poi oggetto di ulteriori interventi di riforma, in particolare con i decreti legislativi n. 502 del 1992 e n. 229 del 1999. Secondo R. BALDUZZI, *L'impatto della devolution sul Servizio sanitario nazionale*, rinvenibile in www.cosmopolisonline.it, «La legge 833 si inserisce nel filone delle riforme amministrative degli anni Settanta, dopo l'avvento delle Regioni ad autonomia ordinaria e i connessi trasferimenti alle Regioni medesime e agli enti locali, il tentativo di riassetto del livello sovracomunale (l'ente intermedio), la scommessa sulla partecipazione (a livello di quartiere-circoscrizione, ma anche, per fare un esempio, nelle forze armate): tutti interventi riformatori fortemente caratterizzati dall'esplicito intento di far penetrare la Costituzione repubblicana anche in una zona, l'amministrazione e i servizi pubblici, rimaste sino ad allora più riparate e meno esposte al vento costituzionale. (...) la legge istitutiva del Servizio sanitario nazionale si inserisce dentro la cornice del cambiamento delle forme e dei modi della statualità e in particolare dentro una traiettoria che significativamente parte dall'elezione dei primi consigli delle Regioni ad autonomia ordinaria. Si potrebbe dire, in altri termini, che l'attuazione larga del diritto sociale alla salute e l'attuazione del disegno autonomistico abbiano proceduto, negli anni Settanta, di pari passo e che dunque non sia stato casuale che l'accelerazione decisiva, dopo trent'anni di tentativi di riforma del sistema sanitario, sia avvenuta proprio nel periodo della cosiddetta solidarietà nazionale o solidarietà democratica, cioè negli anni in cui più forte era la spinta a un'attuazione integrale del disegno costituzionale, ricomponendo in unità le due parti della Costituzione e ricostruendo una convergenza tra settori politici e culturali che, sotto questo specifico profilo, in sede di Assemblea Costituente avevano faticato ad intendersi pienamente (alla freddezza o almeno alla tiepidezza di consistenti settori dello schieramento politico, in particolare delle sinistre dell'epoca, nei confronti dell'istituto regionale, nei decenni successivi avrebbe fatto da contrappunto la sostanziale disattenzione, per questo aspetto dell'attuazione costituzionale, da parte della maggioranza governativa e parlamentare). Che maggiore garanzia del diritto alla salute rimasse, fermo restando un assetto generale di tutela della salute, con maggiore autonomismo non era peraltro un'acquisizione inedita per il nostro Paese. Anche non volendo ricordare le proposte formulate in sede di CLN, significativi sono gli spunti tratti dal dibattito in Assemblea Costituente, dove l'opposizione alla proposta di includere anche l'igiene e sanità pubblica, oltre che l'assistenza sanitaria e ospedaliera, tra le materie assegnate alla competenza regionale si dovette più al prevalere di preoccupazioni concernenti i divari regionali che non al convincimento dell'inidoneità regionale nella suddetta materia.».

¹⁶¹ Come osserva G. MELONI, *L'ambito di operatività dei livelli essenziali delle prestazioni*, ne *I livelli essenziali delle prestazioni*, Formez, Quaderno n. 46, p. 23, «In questa prima formulazione il termine "livelli" è privo di aggettivi, stando solamente a indicare dei parametri riferiti a prestazioni la cui definizione è rinviata al legislatore e da cui però passava la garanzia effettiva del diritto alle prestazioni sanitarie da parte dei cittadini. Si tratta, dunque, di un concetto chiave per l'assistenza sanitaria che, nel momento in cui si accingeva a trasformarsi in servizio di carattere universale, si poneva il problema di definire quali prestazioni fossero da assicurare obbligatoriamente ai cittadini.». L'A. prosegue rilevando come già in tale fase peraltro fossero presenti due aspetti fondamentali dei livelli essenziali

Nel frattempo, poiché la riforma sanitaria del 1978 non era risultata sufficiente a superare le criticità correlate al contenimento dei costi della gestione sanitaria¹⁶²,

che rimarranno validi anche successivamente «Da una parte, la necessità di ricorrere a questo concetto sorge nel momento in cui un servizio si trasforma in universale, al fine di attenuare o precisare l'ambito dell'universalità. Il primo significato di "livello", pertanto, è quello di stabilire un limite, un tetto che serve a mitigare il carattere di universalità del servizio, inteso nella sua accezione più estrema. Dall'altra, però, proprio in quanto limite, il livello è almeno potenzialmente in grado di delimitare e definire le posizioni giuridiche di diritto – in capo ai cittadini – dando sostanza a diritti, quali quelli sociali, che sono risultati, al contrario, non sempre direttamente esigibili. Questi due aspetti del "livello" come limite, ma anche come ambito del diritto esigibile, rappresentano la portata significativa più importante di questo concetto che ritroviamo anche nella formulazione più recente», ma che tuttavia costituiranno anche un deterrente alla concreta applicazione della formula: «Probabilmente, anche a causa del carattere fortemente innovativo di questa nozione, si riscontra la sua sostanziale inapplicazione. In effetti, i Piani Sanitari Nazionali, nei quali i livelli essenziali avrebbero dovuto trovare concreta espressione, non sono stati approvati per molti anni. Tale impedimento ha comportato che, di fatto, l'unica discriminante, riferita sia alle prestazioni da erogare da parte del Servizio Sanitario, sia ai diritti che i cittadini potevano legittimamente far valere, era decisamente condizionata dalle risorse economiche che lo Stato riusciva a stanziare per il Servizio Sanitario. Ne conseguiva che uno dei maggiori obiettivi della trasformazione del Servizio Sanitario in sistema universalistico veniva in gran parte vanificato: i diritti sociali, in questo caso quelli collegati alle prestazioni sanitarie, continuavano a essere diritti condizionati fortemente dalle risorse finanziarie. I diritti garantiti erano semplicemente quelli che il Servizio Sanitario riusciva a coprire con le risorse affidate.»

¹⁶² La legge n. 833 del 1978 aveva infatti, tra l'altro, cercato di ovviare alle disfunzioni del sistema di tipo mutualistico preesistente, caratterizzato da una grande varietà di enti con compiti diversificati, in cui ciascuno di essi adottava decisioni di spesa non coordinate, erogava servizi e prestazioni non tenendo conto delle necessità degli altri enti, dando luogo alla formazione di disavanzi che si sono nel tempo accresciuti. La legge n. 833 pertanto mirò ad una razionalizzazione della spesa sanitaria basata anche su strumenti quali la programmazione e il fondo sanitario nazionale. Le finalità sottese all'istituzione del fondo erano: la predeterminazione del fabbisogno annuale di risorse per il sistema; il contenimento della crescita della spesa sanitaria attraverso l'imposizione di tetti massimi; il riequilibrio delle situazioni territoriali; un indirizzo dell'attività delle Regioni. Tuttavia, nonostante i migliori intenti del legislatore, il fondo stanziato annualmente risultava ogni volta inferiore all'effettivo fabbisogno sanitario nazionale. In parte ciò è dipeso dalle scelte gestionali degli enti locali e dagli altri organi del SSN che cercavano di soddisfare tutti i bisogni socio-sanitari non tenendo conto della logica sottostante al nuovo sistema di finanziamento (offerta di servizi e prestazioni equivalenti all'ammontare di risorse distribuito), generando continui scostamenti tra previsioni e consuntivi di spesa e costringendo lo Stato ad intervenire ripianando con pagamenti a piè di lista i disavanzi di gestione. Ma non bisogna dimenticare che sotto la pressione della congiuntura e della necessità di ridurre il deficit statale, i Governi hanno verosimilmente sottodimensionato il fondo sanitario e sovrastimato gli effetti delle misure di contenimento della spesa sanitaria, dovendo pertanto autorizzare incrementi di spesa ad esercizio inoltrato se non addirittura provvedere *ex post* al ripiano dei debiti accumulati dalle Regioni. In tal modo, si è più o meno consapevolmente legittimato queste ultime a non tenere in debito conto il vincolo di bilancio, omettendo di procedere a interventi di razionalizzazione delle spese. In senso conforme, v. G. MELONI, *o.l.u.c.*, secondo cui «Una prima evoluzione del concetto di livello delle prestazioni si ha in seguito alla riforma bis del sistema sanitario e, in particolare, col d.lgs. n. 502 del 1992. L'origine di questa riforma è nota. Da una parte, l'Italia presenta proprio in quegli anni un quadro della contabilità nazionale drammaticamente instabile per il quale sono prese alcune misure drastiche per fronteggiare la grave crisi monetaria e finanziaria; dall'altra, proprio nella sanità, si registrava una spesa pubblica fuori controllo da addebitare alla conformazione di un sistema spurio poco razionale, in cui lo Stato definiva le risorse da impiegare attraverso gli stanziamenti del fondo sanitario nazionale, mentre la gestione dei servizi veniva affidata alle regioni e agli enti locali, i quali erano sollevati dal reperire le risorse necessarie per ripianare i deficit prodotti in un contesto istituzionale che, evidentemente, non premiava le gestioni responsabili delle risorse finanziarie. In questo quadro, la riforma bis del Servizio Sanitario tentava di riportare sotto maggiore controllo la spesa sanitaria e, contestualmente, cercava di rimettere in una condizione di maggiore equilibrio l'assetto delle responsabilità di Stato e regioni.»

negli anni '90, il legislatore avviò una serie di ulteriori interventi normativi, nella convinzione che l'attribuzione del potere decisionale, e delle responsabilità finanziarie conseguenti, a livello locale avrebbe potuto responsabilizzare maggiormente gli amministratori pubblici verso comportamenti di spesa virtuosi. In tale contesto si sviluppa ulteriormente la formula oggetto del nostro esame, che viene ad assumere dapprima la connotazione di uniformità ed infine quella di essenzialità¹⁶³.

¹⁶³ Si veda, sul punto, la ricostruzione offerta da L. ANTONINI, *Art. 117 Cost.*, in R. BIFULCO, A. CELOTTO e M. OLIVETTI (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, cit., par. 2.1.1: «Si può iniziare ricordando che l'espressione «livelli essenziali» è comparsa nella legislazione ordinaria degli ultimi anni, prima nell'ambito sanitario e poi in quello socio assistenziale. Rispetto alla tutela della salute, il d.lg. 502/1992, all'art. 1, faceva riferimento ai livelli uniformi di assistenza, identificandoli come il criterio in base al quale ripartire il Fondo sanitario nazionale; il d.lg. 229/1999 ha poi ripreso la nozione di livello uniforme aggiungendovi però la qualifica dell'essenzialità. Inoltre, all'art. 13 del d.lg. 229/1999 è stata confermata e implicitamente modificata la precedente disposizione del d.lg. 502/1992, prevedendo che «le Regioni fanno fronte con risorse proprie agli effetti finanziari conseguenti all'erogazione di livelli di assistenza superiori a quelli uniformi di cui all'art. 1...». Nell'evoluzione normativa si traduce la ricerca di un equilibrio fra tre diversi valori: universalità, globalità e qualità. Ad una linea politica degli anni Settanta che mirava innanzitutto ad incrementare l'universalità, spesso a scapito della qualità, ne è subentrata un'altra, negli anni novanta, che pur volendo mantenere un elevato grado di universalità, ha cercato di aumentarne la qualità. Dovendo rimanere all'interno delle compatibilità finanziarie, si è quindi presentata l'esigenza di sacrificare qualcosa alla globalità e la risposta è stata individuata in ciò che non rientra nei livelli essenziali. (...) L'ulteriore ambito in cui si ritrova poi l'espressione "livello essenziale" (...) è quello dell'assistenza sociale dove la legge quadro 328/2000 collega questa nozione ad una dimensione non solo etico sociale, ma anche di compatibilità finanziaria (si precisa «nei limiti delle risorse del Fondo nazionale per le politiche sociali, tenuto conto delle risorse ordinarie già destinate dagli enti locali alla spesa sociale»). Più precisamente, sul modello del Piano sanitario nazionale, viene prevista l'adozione del Piano nazionale degli interventi e dei servizi sociali come atto fondamentale di programmazione che individua, tra l'altro, i livelli essenziali e uniformi delle prestazioni sociali, sulla base delle indicazioni riportate nell'art. 22. ». Si ritiene utile rinviare altresì ulteriormente alle considerazioni espresse da G. MELONI, o.l.u.c.: La definizione dei livelli essenziali continua ad essere oggetto di rimando nei Piani Sanitari Nazionali, anche se ora approvati dal Governo; ma al contempo è precisato che i livelli essenziali debbono garantire l'uniformità delle prestazioni sull'intero territorio nazionale. Il collegamento dei livelli essenziali al concetto di uniformità aiuta a specificare meglio nella sostanza tale nozione rispetto al periodo precedente; infatti, pur nell'assenza pratica della definizione dei livelli essenziali, già il carattere universalistico del Servizio Sanitario si traduceva di fatto nell'assicurare pari servizi su tutto il territorio nazionale, intesi tanto come uguale offerta quantitativa, quanto come pari opportunità di accesso al Servizio Sanitario. Naturalmente si trattava di un'eguaglianza apparente, formale, giacché nei diversi territori l'efficienza delle strutture declinava diversamente il diritto effettivo alle prestazioni, anche in conseguenza della mancata definizione dei livelli di uniformità. Ciò che l'elaborazione del concetto di livello di assistenza doveva discriminare, al fine di definire i limiti del servizio universale e i contenuti dei diritti esigibili, diveniva il risultato immediato delle risorse impiegate e dei servizi offerti per mezzo di queste risorse. Tuttavia, è solamente in occasione dell'approvazione del Piano Sanitario Nazionale 1998-2000 (I Piani Sanitari Nazionali sono stati istituiti con l'articolo 53 della legge n. 833 del 1978, che aveva stabilito che venisse stilato il primo piano per il triennio 1980-82. In realtà il primo Piano Sanitario Nazionale fu approvato quindici anni più tardi ed esattamente il 23 luglio 1994, per il triennio 1994-96. Il Piano 1998-2000 fu approvato con d.P.R. 23 luglio 1998, n.d.e.) che finalmente troviamo la dizione corrente di "livelli essenziali" di assistenza, oggetto di questo studio. Pur ribadendo che tali livelli indicano l'ambito delle garanzie che il Servizio Sanitario Nazionale deve prestare in modo uniforme sul territorio nazionale, si aggiunge che: "sono definiti essenziali i livelli di assistenza che, in quanto necessari (per rispondere ai bisogni

E se già prima che la formula assumesse rango costituzionale la dottrina si era occupata della «misura minima essenziale dei diritti sociali»¹⁶⁴, dopo la riforma del Titolo V un numero sempre maggiore di osservatori si è interrogato sulla valenza semantica della clausola. E inoltre la nozione, invero, è subito assurda, in una lettura corroborata dal Giudice delle leggi, a indice del delicato confine tra il riparto delle competenze come delineato dal nuovo art. 117 Cost..

Quanto al primo profilo, senza soffermarsi sulle possibili distinzioni tra categorie di diritti civili e sociali, va osservato che l'attenzione degli studiosi si è concentrata sulla differenza tra «livelli minimi»¹⁶⁵ e «livelli essenziali» e sul rapporto

fondamentali di promozione, mantenimento e recupero delle condizioni di salute della popolazione) ed appropriati (rispetto sia alle specifiche esigenze di salute del cittadino sia alle modalità di erogazione delle prestazioni), debbono essere uniformemente garantiti su tutto il territorio nazionale e all'intera collettività, tenendo conto delle differenze nella distribuzione delle necessità assistenziali e dei rischi per la salute". Dunque, nell'aggettivo "essenziale" vi è un supplemento di significato concernente la necessità e l'"appropriatezza" della cura, unite a una maggiore flessibilità dell'utilizzo degli strumenti di tutela con riferimento alla distribuzione dei rischi e delle stesse necessità assistenziali. L'impiego esatto di questa nozione viene trasfuso poi nella riforma ter, quella avvenuta con il d.lgs. n. 229 del 1999, che modifica l'art. 1, comma 2, d.lgs. n. 502 del 1992 nel seguente modo: "Il Servizio Sanitario Nazionale assicura, attraverso risorse pubbliche e in coerenza con i principi e gli obiettivi indicati dagli articoli 1 e 2 della legge 23 dicembre 1978, n. 833, i livelli essenziali e uniformi di assistenza definiti dal Piano Sanitario Nazionale nel rispetto dei principi della dignità della persona umana, del bisogno di salute, dell'equità nell'accesso all'assistenza, della qualità delle cure e della loro appropriatezza riguardo alle specifiche esigenze, nonché dell'economicità nell'impiego delle risorse.».

¹⁶⁴ Si rinvia, in particolare, a O. CHESSA, *La misura minima essenziale dei diritti sociali: problemi e implicazioni di un difficile bilanciamento*, in *Giur. Cost.*, 1998, 2, p. 1170.

¹⁶⁵ «Livelli minimi» era la definizione che comparve, precedentemente all'iter di formazione della legge di riforma n. 3 del 2001, nel corso dei lavori della Commissione bicamerale per le riforme istituzionali istituita nel 1997 (c.d. Commissione D'Alena). Secondo la ricostruzione offerta da L. ANTONINI, *Art. 117 Cost.*, cit., «nel progetto della Bicamerale licenziato nel giugno del 1997, invece, si faceva riferimento "ai livelli minimi comuni delle prestazioni concernenti i diritti sociali e la tutela della salute". Successivamente, eliminato il riferimento alla tutela della salute, la discussione si era incentrata sulla possibilità di sostituire l'espressione "minimi". Siccome l'espressione poteva suggerire l'idea di uno "Stato minimo" venne accantonata e in Comitato ristretto venne proposta la dizione "livelli equivalenti". Questa espressione venne però ritenuta dissonante con il processo di federalismo in atto e quindi nell'art. 58, lett. r) del progetto finale venne affermata la competenza statale alla determinazione "dei livelli delle prestazioni concernenti i diritti sociali che devono comunque essere garantiti sul territorio nazionale". L'espressione "essenziali" che compare nel nuovo testo sembra quindi acquistare un significato preciso: mentre nella nozione di minimo è implicita la remissione ad una valutazione politica, nel concetto di essenziale la discrezionalità del legislatore sembra maggiormente limitata. In altre parole il termine "contenuto essenziale" sembrerebbe evocare la possibilità di una definizione ricavabile in via interpretativa dalla Costituzione: nella Costituzione italiana, infatti, i diritti sociali non sono configurati come meri diritti legali (cioè diritti fondati solo sulla legge ordinaria ma sono strutturati secondo una inusuale ampiezza e sistematicità.». In seguito, il dibattito parlamentare relativo a quella che è poi risultata la formulazione definitiva della lettera m) non risulta di particolare utilità alla comprensione della formula. In particolare, infatti, l'On.le Moroni (presentatrice dell'emendamento 5.313 approvato nella seduta dell'Assemblea della Camera dei deputati del 20 settembre 2000) afferma di aver cambiato l'aggettivo «minimi» perché «lo ritengo assolutamente inadeguato allorché si parla di diritti fondamentali della persona» mentre, più in generale, l'On.le Calderisi reputa la formulazione «piuttosto infelice, contorta ed anche ambigua nel merito» e l'On.le Giovanardi, non senza una certa preveggenza, si chiede se «non sia il caso di fare una riflessione su dizioni di questo tipo che introducono concetti sui quali immagino che, ad esempio, i

tra livelli e contenuto minimo dei diritti. Vi è chi ha ritenuto di ravvisare la differenza riconoscendo dapprima nel termine «minimi» i livelli che il sistema pubblico riesce a garantire a fronte di una dotazione vincolata di risorse e nel carattere dell'essenzialità un parametro correlato a obiettivi di benessere e di equità che vanno oltre il piano strettamente finanziario¹⁶⁶. Successivamente, la medesima dottrina ha identificato il «livello minimo» nel contenuto minimo o essenziale o «nucleo duro» dei diritti e l'essenzialità con il livello, certamente non inferiore ma probabilmente superiore al livello minimo di garanzia costituzionalmente prescritto, che gli organi di indirizzo politico potranno stabilire volta per volta, attenendo tale carattere alla ripartizione di competenze tra Stato e Regioni¹⁶⁷. E, parallelamente, vi è anche chi ritiene di dover mettere in guardia dall'incorrere nell'equivoco di avvicinare i livelli essenziali al contenuto essenziale dei singoli diritti¹⁶⁸. In generale, sembra di poter concordare con chi ravvisa l'infungibilità dei termini «minimi» ed «essenziali»¹⁶⁹.

costituzionalisti dovrebbero interrogarsi a lungo per capire innanzitutto cosa vogliano dire e poi per inventare dal punto di vista teorico le fattispecie che sottostanno a tali dizioni» (interventi riprodotti nel resoconto stenografico n. 774, p. 101 ss.).

¹⁶⁶ E. BALBONI, *Il concetto di "livelli essenziali e uniformi" come garanzia in materia di diritti sociali*, ne *Le istituzioni del federalismo*, 6.2001, p. 1103 ss.

¹⁶⁷ E. BALBONI, *Livelli essenziali dei diritti e principio di eguaglianza*, in *Quaderni del Centro studi parlamentari "Silvano Tosi"*, n. 14/2003, p. 25.

¹⁶⁸ R. BIN, per il quale il contenuto essenziale dei diritti «è una figura argomentativa tipica della giurisprudenza costituzionale applicata nel bilanciamento degli interessi. Perciò il contenuto essenziale non è suscettibile di definizione preventiva e generale, ma è individuabile in relazione al caso specifico, esattamente per lo stesso motivo per cui il bilanciamento degli interessi non può essere "definitional", ossia fissato in termini generali e astratti che prescindono dal variabile atteggiarsi del "caso". Ogni "caso" nasce in relazione ad uno specifico problema di esercizio del diritto, in presenza di limitazioni derivanti da esigenze di esercizio del diritto di altri, di tutela di altri diritti, dal soddisfacimento di interessi di diversa natura; in ogni "caso" muta il punto di scontro tra diritti e interessi coinvolti ed ognuno è deciso in base ad una apposita "regola di prevalenza" (secondo la nota terminologia di Alexy) nella cui elaborazione il "contenuto essenziale" del diritto interviene come limite oltre al quale la compressione del diritto equivarrebbe alla sua espropriazione. Ogni giudizio sui limiti all'esercizio di un diritto può quindi fissare un punto oltre al quale il "contenuto essenziale" del diritto stesso verrebbe inciso. I "livelli essenziali" stanno su tutt'altro piano. Essi sono oggetto di una decisione politica, e non di un giudizio di legittimità: esprimono in forma normativa le prestazioni a carico degli apparati pubblici che devono essere garantite su tutto il territorio nazionale e quantificano le risorse finanziarie corrispondenti. Gli ingredienti sono forse gli stessi del giudizio sul contenuto essenziale (si tratta di prestazioni pubbliche che strumentano i diritti costituzionali, dei limiti al loro riconoscimento in relazione alle risorse disponibili, di esigenze di parità di trattamento), ma diversi sono il cuoco, la preparazione e la pietanza. I livelli essenziali sono fissati con atto di tipo lato sensu normativo, sono frutto di una contrattazione tra diversi livelli di governo (almeno così s'è fatto sinora), hanno lo scopo di fissare le prestazioni che devono essere assicurate all'intera collettività nazionale a fronte di un determinato ammontare di risorse finanziarie: "prestazioni e risorse si condizionano, dunque, a vicenda, perché la decisione sulle prestazioni da garantire e la decisione sulle risorse da allocare vengono prese contestualmente". In che relazione può venire a trovarsi la definizione dei livelli essenziali delle prestazioni attinenti ai diritti con il giudizio sul contenuto essenziale dei diritti stessi? A me pare che la relazione sia debole, proprio perché le due nozioni stanno su piani molto diversi. I "livelli essenziali" saranno affrontati essenzialmente in questioni che possono

Quanto al secondo profilo, ovvero l'attitudine della formula, proprio in ragione della sua indeterminazione, a scardinare la rigida elencazione in ordine al riparto di competenze, sin dalle prime sentenze¹⁷⁰ la Corte costituzionale ha avuto modo di dichiarare la trasversalità della determinazione dei livelli essenziali, connaturata all'ampia discrezionalità alla stessa sottesa¹⁷¹.

Ritornando, quindi, allo specifico carattere dell'essenzialità, si concorda con la dottrina che lo reputa concetto relativo e/o relazionale e connotato da flessibilità¹⁷². Ciò sia con riferimento alla definizione del riparto delle competenze, poiché essenziali sono i livelli determinati dallo Stato, «non essenziali» livelli ulteriori, ottenibili in via sinergica per effetto delle competenze regionali, sia con riferimento ai rapporti tra poteri pubblici e cittadini, poiché consente una valutazione ad ampio raggio ed evolutiva dei bisogni¹⁷³. Ancor più si concorda, infine, con chi ravvisa nel

arrivare alla Corte costituzionale in via diretta (o in sede di conflitto di attribuzioni), in quanto attinenti ai rapporti tra Stato e Regioni; mentre le questioni che i privati riusciranno a far sollevare in via incidentale avranno sempre ad oggetto il "contenuto essenziale" dei diritti. Il privato, cui gli apparati pubblici negassero una determinata prestazione attinente ai suoi diritti, impugnerà la legge sulla cui base si fonda il diniego, "nella parte in cui" l'esclusione di quella specifica prestazione lede il suo diritto, comprimendolo oltre il limite segnato dal contenuto essenziale: esattamente come avveniva prima della riforma del Titolo V, dunque. Né certo la Corte potrà evitare di scendere nel merito della specifica questione sottoposta per il solo fatto che il legislatore ha preventivamente definito quali "livelli essenziali" devono essere garantiti.» (R. BIN, *Diritti e fraintendimenti*, testo rinvenibile sul sito internet dell'Autore).

¹⁶⁹ Si rinvia, in particolare, a E. PESARESI, *op. cit.*, p. 1744 ss., che ritiene che i due termini possano essere concepiti come stadi progressivi di attuazione dei diritti fondamentali di cittadinanza sociale, ed ai riferimenti dottrinali ivi citati.

¹⁷⁰ Già a partire dalla sentenza n. 282 del 2002, in cui la Corte afferma, sia pure incidentalmente, «Quanto poi ai livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali, non si tratta di una "materia" in senso stretto, ma di una competenza del legislatore statale idonea ad investire tutte le materie, rispetto alle quali il legislatore stesso deve poter porre le norme necessarie per assicurare a tutti, sull'intero territorio nazionale, il godimento di prestazioni garantite, come contenuto essenziale di tali diritti, senza che la legislazione regionale possa limitarle o condizionarle.» (punto 3 del *Considerato in diritto*).

¹⁷¹ «La peculiarità di tale ambito materiale consisterebbe nella definizione teleologica di ambiti valoriali, nell'enunciazione di finalità che attraversano orizzontalmente l'ordinamento, coinvolgendo interessi disparati o conglobando oggetti dispersi nell'ordine formale delle competenze. La trasversalità di questi ambiti riservati alla competenza esclusiva del legislatore statale sarebbe dotata di una forte capacità espansiva, tale da investire anche materie di competenza regionale, sia concorrente che residuale.», così E. PESARESI, *o.l.u.c.p.* 1734. Per un'accurata disamina dell'apporto della giurisprudenza costituzionale all'elaborazione del concetto, e dell'incidenza del principio della leale collaborazione, come affermato dalla Corte, con un percorso sinusoidale, si veda G. GUIGLIA, *I livelli essenziali delle prestazioni sociali alla luce della recente giurisprudenza costituzionale e dell'evoluzione interpretativa*, Padova, 2007.

¹⁷² Ci si riferisce, in particolare, ad A. RUGGERI, *Neoregionalismo, dinamiche della formazione, diritti fondamentali*, rinvenibile, tra l'altro, in www.giurcost.org/studi/ruggeri2.htm, e, nuovamente, ad E. PESARESI, *op. cit.*, p. 1740 ss..

¹⁷³ In tal senso le indicazioni di L. ANTONINI, *Art. 117 Cost.*, cit., per il quale «L'espressione «livello essenziale», tuttavia, anche sotto il profilo tecnico, non ha una connotazione concettuale univoca: essa assume contenuti diversi in relazione al contesto culturale di riferimento. Attingendo all'analisi

carattere di essenzialità tutto ciò che è necessario a garantire all'uomo un'esistenza dignitosa, ponendosi pertanto il principio a garanzia del valore supremo della dignità umana, ed operando mediante i principi di efficienza, efficacia ed appropriatezza delle prestazioni sociali¹⁷⁴.

comparata delle esperienze straniere sono verificabili, ad esempio, differenti approcci, da quello economista, sperimentato nell'Oregon, a quello umanista introdotto in Svezia, Olanda, Nuova Zelanda. Quest'ultimo si fonda su una piattaforma etica di valori (dignità umana, bisogno, solidarietà) cui il principio dell'economicità, basato sull'analisi costo-efficacia, interviene solamente in presenza di alternative per una stessa patologia; il primo modello, invece, assume il criterio del rapporto costo-beneficio come determinante e assegna meno valore alla riduzione delle disuguaglianze di salute.»

¹⁷⁴ Sono le riflessioni di G. GUIGLIA, *I livelli essenziali*, cit., p. 62 ss..

CAPITOLO II - ESPRESSIONE DEL FEDERALISMO IN ITALIA: MODELLI, ISPIRAZIONI, CONTAMINAZIONI; RADICI STORICHE, TENDENZE EVOLUTIVE, ELABORAZIONE GIURISPRUDENZIALE

2.1. Evoluzione di un concetto

«Non è facile elaborare in modo preciso, cioè scientifico, una definizione del federalismo», scriveva Mario Albertini, uno dei più attivi ed appassionati studiosi del pensiero federalistico, in particolare con riferimento alla possibile costruzione di un'unione sovranazionale europea¹⁷⁵.

Una definizione prova invero a offrirla Bognetti: «Federalismo è il termine con cui si suol designare la tendenza, presente come fenomeno abbastanza diffuso nella storia moderna, a organizzare ordinamenti politico-giuridici ripartendo i poteri di comando tipici dello stato tra enti politici distinti - un apparato di governo centrale e una pluralità di apparati di governo periferici, l'uno e gli altri sovrapposti allo strato delle semplici autorità amministrative municipali o locali. Il termine è anche usato per designare quella corrente di pensiero che ritiene essere l'organizzazione federalistica degli stati una esigenza essenziale per la realizzazione del buon governo di tutte le

¹⁷⁵ M. ALBERTINI, *Le radici storiche e culturali del federalismo*, in R. MARENA, A. BUTTERI e V. CONSOLE, *Bibliografia del federalismo europeo*, Milano, 1987. Prosegue l'A.: «Non possediamo definizioni di questo genere, del resto, nemmeno per il liberalismo, il socialismo e così via, che sono ben più studiati e molto più discussi, nonostante l'affermazione e la crescita della tendenza ad impostare in modo scientifico il pensiero politico e sociale. Per quanto riguarda il federalismo è persino incerto, nello stato presente della cultura, se esso sia una idea da porsi sullo stesso piano dell'idea liberale, socialista, ecc., o se sia invece una idea di minore portata, di significato più ridotto. In questa situazione si può, a mio parere, procedere verso una teoria sufficientemente realistica del federalismo solo scartando, per le ragioni che vedremo, la sua riduzione alla teoria pura e semplice dello stato federale, e ampliando il campo di esame sino a prendere in considerazione, almeno in via di ipotesi, un comportamento sociale indipendente, caratterizzato da un aspetto di valore, un aspetto di struttura e un aspetto storico-sociale che gli sono propri. Forse questa è la via per precisare, nella misura del possibile, le stesse nozioni di liberalismo, socialismo ecc. ma si tratta di un problema metodologico che non può essere affrontato in questa sede, anche se è opportuno tenerlo presente. In questa esposizione, che riguarda specificamente il federalismo europeo e soprattutto la sua storia non mi occuperò dunque né di questo problema, né di quello di una ricostruzione esauriente dei fatti più importanti (sia nel campo teorico che in quello pratico) che si ricollegano al federalismo. Dirò soltanto che, a mio parere, il federalismo presenta come aspetto di valore la pace, come aspetto di struttura la federazione o stato federale, e come aspetto storico-sociale, un momento, o una fase, dello sviluppo storico.».

società complesse nonché addirittura l'unica soluzione finale valida del problema della pacifica convivenza sulla terra dei vari popoli ordinati in stati distinti.»¹⁷⁶.

Secondo altra dottrina, il termine federalismo in sé non avrebbe un senso compiuto, debole essendo la sua capacità di connotare un modello istituzionale¹⁷⁷, e in tal senso viene citata un'opera in cui venivano passate in rassegna più di 400 accezioni del termine.

Ancorché la radice semantica del termine rinvii al latino *foedus*, il concetto è relativamente nuovo: possiamo ricondurre l'inizio del suo utilizzo alla fine del Settecento, in correlazione con le rivoluzioni americana e francese, comunque con le vicende dello Stato moderno¹⁷⁸.

¹⁷⁶ G. BOGNETTI, voce *Federalismo*, in *Dig.Disc. Pubbl.*, 4^a ed., vol. IV, 1991, p. 274. L'A., inoltre, ha posto in rilievo taluni concetti essenziali per la comprensione del federalismo «dal punto di vista di una scienza del diritto postpositivistica, fondata sui canoni del *realismo*: a) Possono considerarsi genericamente "federalistici" tutti i fenomeni per cui i poteri di imperio su un territorio determinato e relative popolazioni si ripartiscono in qualche modo tra enti politici distinti - un governo centrale e una pluralità di governi periferici, l'uno e gli altri sovrapposti allo stato delle semplici autorità amministrative municipali o locali -. b) Le figure in cui per tradizione si sogliono incasellare le concrete fattispecie di tale ripartizione di poteri osservabili nella fenomenologia storica (confederazione di stati; stato federale; stato regionale; unioni sovranazionali) sono concetti classificatori approssimativi che tuttora aiutano alla migliore comprensione delle singole fattispecie concrete, ma non conducono a un incasellamento esaustivo delle medesime ed anzi di recente sono fronteggiate da casi che sempre più spesso si trovano a cavallo dei confini tra quelle figure, condividendo tratti dell'una e tratti dell'altra. c) La storia degli ultimi decenni mette in luce due sviluppi evolutivi che tendono, in diversa direzione, a ridurre sempre più la prevalenza — in passato indiscutibile — della figura dello «stato unitario» nel panorama internazionale: lo stato si «federalizza» verso l'esterno, entrando in formazioni di vario tipo con altri stati; lo stato si «federalizza» all'interno, facendo spazio a forme di governo intermedio tra sé e le autorità amministrative locali.», così G. BOGNETTI, voce *Federalismo*, in *Dig. disc. pubbl.*, I agg., 2000.

¹⁷⁷ R. BIN, *Verso il "federalismo fiscale" o ritorno al 1865?*, in *Le Regioni*, 4/2010, che richiama L. M. BASSANI, W. STEWART e A. VITALE, *I concetti del federalismo*, Milano, 1995.

¹⁷⁸ Tuttavia si è parlato anche di forme di «profederalismo», quali gli esempi riconducibili alle leghe formatesi in Grecia in un periodo che va dal VI al II secolo a. C., ovvero in talune formazioni confederali a struttura debole in corrispondenza col declino del Sacro Romano Impero. V., sul punto, R. SERRENTINO, *Il federalismo fiscale in Italia. Genesi, prospettive di attuazione ed esigenze di tutela*, Napoli, 2009, p. 31, e T. GROPPA, *Il federalismo*, Bari, 2004, p. 76. Va inoltre notato, come sottolinea G. BOGNETTI, che «Il "federalismo" moderno si distingue dal «pluralismo politico» che l'Europa ereditò dal medioevo e conservò per alcuni aspetti fino alla rivoluzione francese, perché esso presuppone l'intervenuta, grande semplificazione nel sistema delle autorità con potere di comando che caratterizza l'avvento della figura moderna dello stato, e presuppone soprattutto - almeno a partire dal pieno affermarsi della formula politica liberale - il riconoscimento dell'individuo, con le sue libertà e i suoi diritti fondamentali, come il valore centrale dell'ordinamento.». Ed inoltre, che «fin dal secolo diciottesimo si può constatare l'esistenza di figure organizzative in cui i poteri non sono concentrati ma distribuiti variamente tra soggetti politici distinti; e il numero e la complicatezza delle figure cresce col tempo. Qui, come nell'età premoderna, le autorità, con poteri di imperio dal contenuto vario e dagli effetti giuridici diversi, sono *plures*. Senonché, la loro pluralità ha un significato profondamente diverso da quello della precedente pluralità. In non pochi casi essa nasce espressamente perché, nelle circostanze, l'unitarietà dello stato o l'assenza per esso di precisi vincoli istituzionali verso l'esterno appare pericolosa - e gravemente pericolosa - per la conservazione delle fondamentali libertà e dei fondamentali diritti dell'individuo come li definisce la coscienza politica moderna; la divisione dei poteri tra più enti o la loro limitazione a favore di autorità terze risulta necessaria ed è voluta in

Fu la Convenzione di Filadelfia, che elaborò una vera e propria costituzione federale, a far emergere un concetto che racchiudeva una formula organizzatoria¹⁷⁹.

Non è detto che i *Founding Fathers* fossero del tutto consapevoli del potenziale innovativo che avrebbe sprigionato ciò che scaturì dalla Convenzione. Sul punto, Albertini suggerisce che Hamilton sviluppò, senza esserselo proposto, i primi rudimenti della teoria dello stato federale mentre scriveva i saggi del *Federalist* per illustrare i vantaggi della costituzione federale rispetto alla formula confederale. Secondo la ricostruzione di Albertini, in particolare, il contributo di Hamilton era primariamente volto al superamento dell'anarchia che sarebbe derivata dalla competizione tra Stati. In ciò Albertini giunse ad elaborare una teoria sulla complementarità del pensiero di Hamilton e quello di Kant, distinguendo peraltro tra il pensiero del primo, che mirava essenzialmente a consolidare l'unità americana ma non aveva velleità di pacifismo universale e quello del secondo, che perseguiva l'ideale della pace perpetua mediante l'utopica visione di una federazione mondiale¹⁸⁰.

Contestualmente alla nascita della Costituzione americana si sono sviluppate teorie che hanno perseguito la finalità di fissare i principi e gli elementi peculiari del

funzione della miglior tutela di attese e di pretese dell'individuo che l'età premoderna assolutamente non avrebbe riconosciute» (G. BOGNETTI, voce *Federalismo*, cit.).

¹⁷⁹ L. LEVI offre una breve ricostruzione storica in *Federalismo*, in *Enciclopedia delle Scienze Sociali*, vol. IV, Roma, 1994, pp. 32-43: «Le colonie inglesi della fascia atlantica dell'America del Nord, divenute nel 1776 tredici repubbliche indipendenti, costituirono un'organizzazione internazionale, regolata dagli Articles of confederation, che non limitava la sovranità degli Stati. Solo nel 1787 la Convenzione di Filadelfia riformò la confederazione e diede vita al primo esempio di patto federale tra Stati sovrani, che segna la nascita di una nuova forma di Stato. La Costituzione federale è nata dal compromesso tra due esigenze politiche contraddittorie: unificare i tredici Stati e mantenere la loro indipendenza. L'orizzonte teorico, nell'ambito del quale si muovevano le due correnti politiche che si scontrarono durante la Convenzione di Filadelfia, era il modello dello Stato unitario. Era questo il solo paradigma che permettesse di dominare teoricamente e praticamente la vita politica. La prima corrente voleva creare uno Stato unitario che comprendesse i tredici Stati, la seconda corrente voleva mantenere la sovranità degli Stati, pur proponendosi di perfezionare l'organizzazione comune. Ma nessuno aveva progettato il disegno della federazione. Per quanto la Costituzione federale fosse qualcosa che nessuno aveva voluto né previsto, essa rappresentò un compromesso creativo, che diede vita a una forma di organizzazione politica che non era mai esistita prima e che permetteva di conciliare l'unità con la diversità. Alexander Hamilton percepì subito la novità delle istituzioni federali. Con James Madison e John Jay elaborò i saggi del *Federalist*, una serie di articoli di propaganda politica, scritti nel 1787-1788 per sostenere la ratifica della Costituzione. Essi rappresentano non solo il più vecchio commento della Costituzione degli Stati Uniti, ma sono anche la prima formulazione della teoria dello Stato federale. Il carattere specifico dell'innovazione costituzionale introdotta dalla Convenzione di Filadelfia consiste nel fatto che essa ha dato origine nello stesso tempo a una nuova forma di organizzazione internazionale e a una nuova forma di Stato.»

¹⁸⁰ V., in particolare, C. MALANDRINO, *L'invenzione della complementarità del pensiero federalista di Kant e Hamilton in Italia*, paper rinvenibile in www.montesquieu.it/biblioteca/Testi/Kant_ham.pdf; G. BOGNETTI, voce *Federalismo*, cit.; L. LEVI, op. cit..

modello federale¹⁸¹; esse vengono solitamente classificate, esemplificando, in due categorie, le teorie statiche e quelle dinamiche: le prime si basano sulla titolarità della sovranità¹⁸², le seconde ne prescindono ma si fondano su un modello di federalismo come processo¹⁸³.

Il primo approccio appare oramai superato¹⁸⁴, comunque forse non del tutto inutile al fine di un complessivo inquadramento del «*process*» che tenga conto di schemi e modelli dai quali il fenomeno evolve¹⁸⁵.

¹⁸¹ Così R. SERRENTINO, *Il federalismo fiscale in Italia*, cit., p. 37.

¹⁸² O meglio - in particolare le cc.dd. concezioni statalistiche - si fondano su un concetto dogmatico di sovranità, intesa secondo la classica impostazione del Bodin quale potestà originaria e assoluta (così R. Serrentino, op. cit., p. 38) e, in tal modo, rimanendo agganciate all'ambito territoriale in cui tale sovranità - e le norme prodotte dai soggetti detentori - viene esercitata (in tal senso, A. ANSELMO, *Lineamenti concettuali e dottrinali*, in AA.VV., *Neoregionalismo e riforma federale dello Stato*, Milano, 2006, p. 143, che precisa come gli approcci statici si basino sul metodo dogmatico induttivo poiché individuano su base ricognitiva i tratti caratterizzanti degli ordinamenti federali e li elevano a elementi strutturali di un modello da utilizzare come strumento di classificazione).

¹⁸³ Grazie soprattutto all'opera di C. J. FRIEDRICH, uno fra i maggiori studiosi che nello scorso secolo hanno rivolto la loro attenzione al federalismo, e che, contestando l'autoreferenzialità dell'approccio statico, hanno preso a riferimento le mutazioni e l'evoluzione del processo. Friedrich, in particolare, contestò la concezione classica della sovranità, ritenendola connaturata al fenotipo dello Stato moderno centralizzato e sovrano che iniziò a prender forma nel Cinquecento ma che già dopo l'Ottocento si avviava verso il declino, mentre emergevano diverse comunità politiche, sia intrastatali che sovrastatali, che erodevano la sovranità dal basso e dall'alto (v., in particolare, C. MALANDRINO, *Sovranità nazionale e pensiero critico federalista. Dall'Europa degli Stati all'unione federale possibile*, in *Quaderni fiorentini per la storia del pensiero giuridico moderno*, 31, I, 2002, p. 207). FRIEDRICH fece pertanto ricorso alla visione del federalismo come processo, mediante il quale comunità politiche adottano accordi per la soluzione istituzionale di questioni comuni. Tuttavia, nonostante intendesse superare le concezioni che prendevano in considerazione l'allocatione della sovranità, mediante il ricorso al concetto di comunità politica, Friedrich comunque non perviene all'individuazione dei tratti distintivi di tale entità, che viene comunque a caratterizzarsi per il connotato della sovranità (così R. SERRENTINO, op. cit., p. 41 e, in particolare, nota 38, in cui l'A. richiama sul punto la ricostruzione di A. LA PERGOLA).

¹⁸⁴ Come nota A. ZORZI GIUSTINIANI, secondo cui «Lo studio in chiave storico-comparativa degli ordinamenti federali dimostra quanto sia obsoleto e del tutto inadeguato a fornire una attendibile chiave di lettura del fenomeno federativo l'approccio dommatico o "statico", fondato sul principio della doppia sovranità e/o titolarità dei poteri statali (in primis del potere legislativo, ma anche dei poteri esecutivo e giudiziario) e tendente a ricondurre la tipologia dello Stato federale all'interno di uno schema più o meno elastico di rapporti intergovernativi, che si colloca all'incirca a metà strada tra gli ordinamenti con ridotto tasso di integrazione verticale, quali le confederazioni di Stati, e forme di Stato unitario decentrato, quali, ad esempio, lo Stato regionale. Una analisi che cerchi di ricostruire il figurino istituzionale di uno Stato federale, mettendo preliminarmente a fuoco il suo codice genetico - vale a dire i fattori politici, economici e culturali, che ne hanno determinato la nascita - e ripercorrendone successivamente le vicende di storia costituzionale - che ne hanno modificato la fisionomia - non può che confermare la sostanziale congruità della dottrina "dinamica" enunciata dal Carl Joachim Friedrich, la quale ha il pregio di illustrare il "processo di federalizzazione" (*federalizing process*) nel suo concreto sviluppo in senso ascendente (*associativo*) o discendente (*dissociativo*), riconnettendo le soluzioni istituzionali di volta in volta adottate alle politiche comuni, perseguite, a seconda dei casi, dagli enti o dalle comunità politiche protese verso l'integrazione o dai soggetti politici operanti in direzione centrifuga all'interno di uno Stato unitario. La pretesa di fotografare un assetto federativo, delineando la distribuzione dei poteri tra i due livelli di governo così come codificata nelle norme costituzionali, che danno corpo all'accordo federativo o recepiscono la decisione costituente relativa alla devoluzione di poteri da uno Stato unitario preesistente a nuovi enti

In particolare, la dottrina giuridica che ha cercato di definire la natura dello Stato federale prendendo le mosse dal concetto di sovranità (intesa, quest'ultima, quale «somma capacità di imperio» sopra un determinato territorio) si dispose lungo tre direttrici: «da una parte, si collocarono quanti – come negli Stati Uniti d'America Calhoun – reputavano che la sovranità competeva agli Stati membri, ma non allo Stato centrale. A una posizione intermedia aderì chi ipotizzava una sovranità divisa tra centro e periferia. E infine, vi fu chi sostenne – e i più sostengono ancora – che la sovranità, essendo indivisibile, appartiene solo allo Stato federale: unico titolare, questo, sia del potere interno che di quello estero; unico, non solo a essere sovraordinato ad altri enti territoriali costituiti al proprio interno, ma anche a godere di personalità internazionale.»¹⁸⁶.

E' comunque il modello americano che si pone come archetipo e viene minuziosamente esaminato dalla dottrina del Novecento: esso fornisce le basi per l'elaborazione della teoria classica del federalismo, che fotografa la strutturazione del c.d. federalismo duale, che si basa essenzialmente su una puntuale ripartizione delle competenze fra i livelli di governo¹⁸⁷.

dotati di autonomia politica, si scontra sovente con una realtà istituzionale nella quale le relazioni intergovernative si sono attestate su tracciati molto meno lineari di quelli immaginati dal costituente o ricavabili, in via di mera interpretazione deduttiva e sistematica, dall'impianto costituzionale.», (A. ZORZI GIUSTINIANI, *Competenze legislative e «federalismo fiscale» in sei ordinamenti liberal-democratici*, in *Quad. cost.*, 1999, I, p. 31).

¹⁸⁵ In senso conforme, A. ANSELMO (op. cit., p. 144 e 167), che ritiene comunque che sia la sovranità il punto di partenza da cui trarre le mosse, poiché, tra l'altro, proprio la sovranità ha sempre rappresentato il cuneo di penetrazione e di analisi del federalismo.

¹⁸⁶ Così L. PEGORARO, *Revisione costituzionale e potestà statutaria*, in *Dir. reg.*, 1/2009, p. 18 ss., che precisa «Ciascuna di tali tesi – al di là del loro rigore scientifico – non di rado mascherava confessati o inconfessabili orientamenti politici: così, in America, l'esigenza di evitare la sopraffazione politica degli Stati del Sud induceva a patrocinare la causa della sovranità statale (Calhoun); mentre al contrario il desiderio di una «*more perfect Union*» conduceva, di volta in volta, a sostenere che la sovranità era divisa (Hamilton, Jay, Madison), o, addirittura, che essa era propria solo del centro; egualmente, la necessità di equilibrare la posizione della Prussia e della Baviera nell'ambito del *Reich*, ma al contempo di mitigare l'indubbia maggiore forza della prima rispetto alla seconda, precludeva che i giuristi tedeschi (o per lo meno alcuni di essi) si facessero paladini della tesi della sovranità del centro (come volevano Zorn e Borel).».

¹⁸⁷ La definizione di federalismo duale venne elaborata dal costituzionalista E. S. CORWIN, che ne identificò i tratti essenziali: «1) Il governo nazionale è solo uno dei poteri enumerati; 2) le finalità che esso può perseguire in conformità con la Costituzione sono circoscritte; 3) all'interno delle loro rispettive sfere i due centri di governo sono “sovrani” e di conseguenza “uguali”; 4) le relazioni reciproche tra i due centri di potere sono competitive piuttosto che collaborative» (così A. ZORZI GIUSTINIANI, *Competenze legislative*, cit., p. 39, che richiama E. S. CORWIN, *A «Constitution of Powers» and Modern Federalism*, in R.G. Mc-Closkey (a cura di), *Essays in Constitutional Law*, New York, Vintage Books, 1957, pp. 188-189.). Lo stesso studioso peraltro si rese conto dei limiti del modello e individuandone i punti deboli - in particolare la rigida separazione tra competenze - ne ipotizzò la successiva evoluzione nella forma del federalismo cooperativo (E. S. CORWIN, *The Passing of Dual Federalism*, in *Virginia Law Review*, 36, 1950, 1-24).

Tuttavia tale archetipo è destinato a subire ben presto una mutazione genetica, per via della scarsa aderenza alla realtà di un modello che postula l'assenza di commistioni tra le politiche dei diversi livelli di governo e della transizione dal modello di Stato liberale a quello sociale, che ha visto l'emergere di politiche con finalità tipicamente redistributive¹⁸⁸.

Quanto all'espressione «federalismo fiscale»¹⁸⁹, sembra pregevole la ricostruzione offerta da autorevole dottrina¹⁹⁰, secondo cui essa si riferisce alle situazioni istituzionali che si contraddistinguono per l'adozione di criteri organizzativi tesi a realizzare l'autonomia finanziaria degli enti *sub-centrali*, autonomia finanziaria che sussiste ogniqualvolta l'ente disponga di risorse certe e congrue rispetto ai compiti assegnati e che, quindi, se non altro in via teorica, non richiede necessariamente il conferimento di concrete potestà in ambito tributario.

2.2. *Il percorso italiano verso il federalismo*

«L'origine storica dello Stato italiano si configura, come è noto, come un processo di successive annessioni ad una monarchia unitaria e centralizzata, il Regno di Piemonte e Sardegna, dei territori già appartenenti a una molteplicità di piccoli Stati preunitari o facenti parte di altri Stati europei»¹⁹¹. L'unificazione avvenne quindi mediante estensione della struttura della monarchia sabauda al resto del territorio che andò a formare lo Stato italiano, venendosi ad applicare in tutta Italia la

¹⁸⁸ Per una accurata ricostruzione di tale percorso evolutivo, si rinvia, tra gli altri, ad A. ZORZI GIUSTINIANI, *Competenze legislative*, cit., p. 32 ss.. Cfr., altresì, I. RUGGIU, *Il "ritorno" del principio di competenza*, ne *Ist. fed.*, 2008, I, p. 107 ss..

¹⁸⁹ Nozione alquanto controversa in dottrina. T. Groppi, ad esempio, afferma che la stessa sia caratterizzata da una notevole dose di ambiguità (v. T. GROPPI, *Il Federalismo*, Bari, 2004, p. 74).

¹⁹⁰ L. TOSI, A. GIOVANARDI, *Federalismo (dir. trib.)*, in S. CASSESE (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, Milano, 2006, III, p. 2478.

¹⁹¹ Così V. ONIDA, *Il regionalismo in Italia: origini, caratteri prospettive*, in *Quaderni del Centro studi parlamentari "Silvano Tosi"*, n. 3/1992, p. 79. Per l'A., tali modalità di unificazione consentirono, sia pure a costo di un appiattimento istituzionale, di evitare che si formassero forti reazioni di tipo "anti-coloniale" nei territori annessi, poiché la classe dirigente dell'epoca vedeva nella monarchia sabauda un'istituzione storicamente al servizio dell'ideale dell'unità d'Italia. Le istituzioni dell'era liberale si affermarono pertanto in Italia non secondo il modello federale presente, ad esempio, in Germania ma secondo il modello amministrativo francese, con un potere centrale forte e compatto e strutture periferiche da esso dipendenti e dotate di larghi poteri di controllo sul territorio (le Prefetture). L'idea federale non fu assente nel dibattito pre-unitario, ma fu consapevolmente scartata, nel timore di rigurgiti di frammentazione fra regni e potentati. Più in generale, per un approfondimento, si rinvia altresì alla magistrale ricostruzione offerta da S. CASSESE, «*Fare l'Italia per costituirla poi*». *Le continuità dello Stato*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 2011, 2, p. 305 ss..

legislazione - compreso lo Statuto albertino del 1848 - ed il sistema amministrativo piemontesi.

In quei medesimi anni, i ministri Farini e Minghetti avevano elaborato un progetto di istituzione delle Regioni, che venne giudicato pericoloso per l'appena raggiunta unità politica del Paese ancorché i suoi contenuti non risultassero particolarmente rivoluzionari. L'esigenza dell'unificazione amministrativa prevalse pertanto su ogni altra considerazione di valorizzazione delle particolarità locali e lo Stato liberale marciò da allora coerentemente alle sue premesse ideologiche e giuridiche, mirando a considerare la libertà solo come «garanzia», e non anche come «partecipazione» e riferita a un rapporto instaurato tra l'individuo e lo Stato senza altri soggetti od enti intermedi giuridicamente rilevanti¹⁹².

Dopo la prima guerra mondiale, il tema della Regione come ente di decentramento politico fu oggetto di riflessione di nuovi movimenti politici, specie di origine cattolica (il partito popolare di Luigi Sturzo), e vennero annessi all'Italia nuovi territori (quelli del Trentino-Alto Adige e della Venezia Giulia) già caratterizzati da forti tradizioni di autonomia nell'ambito dell'impero plurinazionale austriaco, ma quelle che potevano essere «le premesse per una trasformazione nel senso di una maggiore articolazione dello Stato vennero soffocate sul nascere dall'avvento del fascismo. Il regime fascista infatti fece dell'accentramento assoluto del potere uno dei cardini della sua politica istituzionale»¹⁹³.

Da allora, come evidenzia un'attenta dottrina, l'evoluzione della forma di Stato (quanto al rapporto tra sovranità e territorio) si è sviluppata secondo un processo «centrifugo», ovvero attraverso un decentramento di competenze dallo Stato centrale

¹⁹² In tal senso, E. BALBONI, G. PASTORI, *Il governo regionale e locale*, in G. AMATO, A. BARBERA (a cura di), *Manuale di diritto pubblico*, Bologna, 1997, p. 356. Secondo la ricostruzione di G. ROLLA, *La costruzione dello stato delle autonomie*, in *Le Istituzioni del Federalismo*, 2005, 5, p. 799, «... lo Stato unitario liberale vide nel centralismo un rimedio al rischio di tendenze centrifughe rese possibili della debolezza del processo di unificazione nazionale e della mancanza di una diffusa coscienza nazionale. Se la richiesta di un sistema di autonomie politiche fu avanzata sin dalla formazione dello Stato unitario italiano, solo con la Costituzione repubblicana del 1948, il principio di autonomia diventò uno dei cardini fondamentali del sistema costituzionale. Le prime proposizioni normative in cui si prevedeva l'istituzione di Regioni risultano assai distanziate nel tempo. Si può ricordare, in primo luogo, il disegno di legge presentato dal ministro Minghetti nel primo governo Cavour in materia di amministrazione comunale, provinciale e regionale, il quale prevedeva la creazione di un consorzio interprovinciale - denominato Regione - retto da un "governatore" alle dirette dipendenze del Governo e da una Commissione eletta dai Consigli provinciali interessati. Successivamente, il r.d. 1319/1921 istituì una commissione consultiva per il riassetto amministrativo delle Regioni Trentino Alto Adige e Venezia Giulia, finalizzato alla concessione di autonomie regionali.»

¹⁹³ V. ONIDA, *Il regionalismo in Italia*, cit..

ad enti esponenziali di comunità locali. La prima tappa del processo coincide con la Costituzione del 1948, poiché l'Assemblea Costituente fece una scelta in favore dello Stato decentrato, che si concretizza in due tipi di previsioni costituzionali: innanzitutto l'art. 5, che inserisce autonomia e decentramento tra i principi fondamentali della Costituzione; inoltre, il titolo V della parte II, che istituisce per la prima volta le Regioni, come enti dotati di potestà legislativa e riconosce l'autonomia dei comuni e delle province. Si tratta non solo di una novità nella storia d'Italia, ma anche di un interessante esperimento a livello di diritto comparato, trovando il suo antecedente soltanto nella breve esperienza della repubblica spagnola del 1931¹⁹⁴.

E tuttavia non può non evidenziarsi come la scelta dell'Assemblea Costituente sia stata frutto di un percorso travagliato. Le ragioni della scelta vanno infatti in primo luogo ricercate nella volontà dei Costituenti di creare uno Stato nuovo, non solo rispetto a quello fascista, ma anche a quello liberale prefascista, cui l'ascesa del fascismo era imputata.

All'inizio del dibattito emersero le resistenze delle forze di sinistra¹⁹⁵, mentre il gruppo di forze di centro riuscì a far adottare alla Commissione preparatoria un progetto largamente favorevole alle autonomie regionali, al fine di avvicinare il potere ai cittadini e di rendere più salde le istituzioni democratiche, improntato alla concezione di favore per le comunità intermedie ed il principio di sussidiarietà.

Con l'evolvere della situazione politica, tuttavia, si verificò una sorta di inversione nelle posizioni dei partiti, dovuta principalmente alla rottura del patto di collaborazione fra le forze che avevano concorso alla liberazione e la conseguente uscita dal Governo delle forze di sinistra¹⁹⁶, che, dovendo rinunciare alla possibilità di

¹⁹⁴ Tale la ricostruzione offerta da T. GROPPi, *L'evoluzione della forma di Stato in Italia: uno Stato regionale senz'anima?*, in www.federalismi.it. L'A. rileva altresì come la scelta in favore del decentramento sia legata in Italia soprattutto a due elementi, riconducibili alle parole chiave dell'efficienza e della democrazia (quest'ultima intesa nelle diverse accezioni di responsabilità, partecipazione e separazione dei poteri), che sembrano in qualche modo aver guidato le fasi dell'evoluzione della forma di Stato italiana. Una fase prodromica può essere individuata già nell'ultimo scorcio dello Stato liberale di diritto, in cui si assiste alla fioritura della vita locale sotto l'impulso del municipalismo socialista e cattolico, fase interrotta dall'avvento del regime fascista. Tre fasi vere e proprie - seguite da tre rispettivi periodi di «riflusso» - sono poi contenute nel periodo repubblicano, e sono scandite dall'adozione di apposite norme giuridiche: la Costituzione repubblicana, le leggi ordinarie di attuazione relative alle regioni ordinarie, le riforme costituzionali del 1999 e del 2001.

¹⁹⁵ Così T. GROPPi, *L'evoluzione della forma di Stato*, cit..

¹⁹⁶ Che intendevano avviare un'opera di profondo rinnovamento dei rapporti economici e sociali per porre rimedio alle disuguaglianze economiche esistenti e temevano che le autonomie regionali potessero costituire delle roccaforti di resistenza delle posizioni conservatrici. V., in tal senso, S.

perseguire i propri obiettivi dal centro dello Stato, ripiegarono sull'opportunità di conquistare il potere almeno in alcune Regioni. Va tenuto altresì presente che all'interno delle diverse forze politiche coesistevano diverse visioni di come dovessero declinarsi l'autonomia e il decentramento.

Il risultato appare quindi essere il frutto di un compromesso che ha impedito l'espressione della matrice più nobile del regionalismo; vi è chi, in dottrina, rileva come le Regioni siano state configurate senza alcuna forma di coinvolgimento da parte delle popolazioni interessate ma utilizzando un criterio meramente amministrativo, il quale faceva riferimento alle ripartizioni territoriali storicamente utilizzate ai fini del censimento nazionale¹⁹⁷. Né tale criterio fu adottato senza difficoltà, perché non mancarono tentativi di mettere in discussione i confini e si avanzarono candidature di nuove Regioni, per la cui esistenza non era difficile trovare, nella ricca e lunga storia dei territori italiani, una qualche giustificazione.

Tali difficoltà nel definire il quadro dell'articolazione regionale rivelavano nitidamente una marcata caratteristica del regionalismo italiano: «quella di nascere, più che sulla base di forti e consolidate identità regionali indiscusse e interiorizzate dalle popolazioni rispettive, sulla base di un diffuso particolarismo di città e di ristrette aree, che tende a valorizzare l'estrema differenziazione e l'identità autonoma delle piccole comunità che pur vivono in zone vicine»¹⁹⁸.

Il modello costituzionale di Stato decentrato concretizzò un regionalismo differenziato, prevedendo la Costituzione due tipi di Regioni, quelle a statuto speciale (Sicilia, Sardegna, Valle d'Aosta, Trentino-Alto Adige, Friuli-Venezia Giulia) e quelle a statuto ordinario, e limitandosi a stabilire le competenze di queste ultime. Per

BARTOLE, R. BIN, G. FALCON e R. TOSI, *Diritto regionale*, Bologna, 2005, p. 11, e T. GROPPI, *L'evoluzione della forma di Stato*, cit.

¹⁹⁷ G. ROLLA, *La costruzione dello stato delle autonomie*, cit., p. 814 ss., il quale sottolinea come nella formulazione dell'art.131 Cost. si sia utilizzato un parametro obsoleto, il quale non teneva conto del fatto che gli ambiti territoriali di tali Regioni non coincidevano affatto con quelli determinati dalle modificazioni economiche, culturali e sociali nel frattempo intervenute.

¹⁹⁸ V. ONIDA, *Il regionalismo in Italia*, cit., p. 83. Prosegue l'A. «È l'Italia, più che delle Regioni, degli 8.000 Comuni, delle città grandi e piccole orgogliose della loro storia, delle loro tradizioni, del loro dialetto, spesso storicamente rivali l'una dell'altra proprio nelle stesse zone regionali, spesso più insofferenti del dominio dei vicini che di quello di lontani poteri centrali; l'Italia delle cento Province e delle cento città capoluogo, alle quali sempre nuove città mirano ad aggiungersi, mentre eventuali processi di fusione vengono respinti come fattori di degradazione degli antichi capoluoghi pur se decaduti; l'Italia delle tante diocesi anche piccole e piccolissime, anch'esse così difficili da razionalizzare e riorganizzare per le resistenze locali.». Per una chiave di lettura in senso analogo operata più di recente, si rinvia a M. FEDELE, *Né uniti né divisi. Le due anime del federalismo all'italiana*, Roma, 2010.

le Regioni a statuto speciale - all'origine del cui trattamento differenziato vi erano ragioni di ordine geografico o etnico-linguistico, e, più in generale, di sedare tendenze separatistiche - la definizione delle competenze era affidata ad apposite leggi costituzionali. Per le Regioni ordinarie le condizioni di autonomia erano definite direttamente dalle norme contenute nel titolo V della parte II della Costituzione.

La seconda fase del processo di decentramento italiano si avvia intorno alla fine degli anni Sessanta, quando vengono approvate la legge 17 febbraio 1968, n. 108, per l'elezione dei Consigli regionali e la legge 16 maggio 1970, n. 281, che individua i provvedimenti finanziari per l'attuazione delle Regioni a statuto ordinario e contiene altresì una delega per il trasferimento delle funzioni amministrative e delle risorse finanziarie e umane necessarie (delega poi esercitata con una serie di decreti legislativi nel 1972)¹⁹⁹.

Viene pertanto finalmente resa possibile l'istituzione effettiva delle Regioni a statuto ordinario, dopo un «congelamento» dell'ordinamento regionale dovuto in buona parte al timore che tramite le autonomie regionali si consentisse, in talune zone del Paese in cui i partiti dell'opposizione avevano una posizione maggioritaria, una eccessiva concentrazione del potere in capo agli stessi²⁰⁰.

E sempre per motivi di carattere politico - di bilanciamento dell'esclusione dal Governo nazionale delle medesime forze di opposizione - ebbe luogo l'inversione di tendenza che consentì l'avvio dell'ordinamento regionale, anche se contribuì non poco l'idea della necessità di una profonda riforma degli apparati amministrativi. La formula ricorrente che caratterizza questa fase, infatti, è «le Regioni per la riforma dello Stato»: il trasferimento di funzioni alle Regioni e agli enti locali avrebbe dovuto costituire un'amministrazione pubblica più efficiente ed in grado di rispondere alle esigenze della società. Inoltre, l'istituzione di un nuovo livello di governo poteva costituire uno strumento ulteriore per l'effettività della democrazia partecipativa, sull'onda dei movimenti culturali della fine degli anni Sessanta.

¹⁹⁹ La legge n. 281 del 1970, tuttavia - anticipando riflessioni che verranno svolte nel prosieguo del presente elaborato - si pose tendenzialmente in difformità dal disegno costituzionale, poiché modellò la finanza regionale come finanza di trasferimento, realizzando una compressione dell'autonomia tributaria degli enti regionali.

²⁰⁰ V. ONIDA, *Il regionalismo in Italia*, cit., p. 88.

Tali fattori ingenerarono tuttavia un carico eccessivo di aspettative²⁰¹; in realtà, il modello di Stato regionale configurato dalla seconda fase del decentramento risulta caratterizzato da una autonomia legislativa regionale alquanto circoscritta, con le Regioni destinate a connotarsi prevalentemente come enti di amministrazione. Ciò può essere riconducibile a diverse circostanze: che i trasferimenti di funzioni operarono «ritagli» nelle materie elencate dall'art. 117 Cost., escludendo dal trasferimento settori, funzioni, compiti che lo Stato trattenne a sé, con la giustificazione dell'esigenza di preservare l'«interesse nazionale»²⁰²; che la definizione delle materie avvenne sulla base delle funzioni amministrative trasferite alle Regioni, secondo un «parallelismo all'inverso» che ne ha comportato la sostanziale decostituzionalizzazione²⁰³.

²⁰¹ Come evidenzia V. ONIDA, *Il regionalismo in Italia*, cit., p. 89, che rileva inoltre come fosse tuttavia inevitabile che la realtà si mostrasse inferiore alle attese, «se non altro perché le Regioni venivano costruite con i “materiali” (partiti, classi politiche, classi di funzionari, cultura amministrativa) disponibili all'epoca, e provenienti dalla lunga tradizione di uno Stato non regionale. Le Regioni sono state certo generose, nelle proclamazioni dei propri statuti, di promesse e impegni a favore degli obiettivi ora indicati. Di fatto, però, nei vent'anni del loro funzionamento, esse hanno espresso delle classi politiche regionali complessivamente modeste; si sono date degli apparati spesso non più efficienti, e talora meno efficienti, di quelli tradizionali dello Stato; hanno riprodotto molti dei caratteri tipici dell'azione statale e instaurato con le proprie comunità rapporti spesso non molto diversi da quelli tradizionalmente propri delle istituzioni politiche centrali. In questo primo ventennio esse hanno certamente consolidato la propria presenza istituzionale, ma né la loro immagine, né la loro realtà si sono grandemente sviluppate in positivo, e anzi oggi le Regioni italiane vivono e operano in un clima istituzionale, politico e di opinione non molto favorevole, nonostante che di recente il desiderio di rispondere alle spinte delle “leghe” nordiste abbia riattivato progetti di rafforzamento del regionalismo. Le cause di ciò sono certamente molteplici. Fra le principali indicherei l'assenza, nella maggior parte delle Regioni, di una forte coscienza regionale diffusa nella popolazione, che possa alimentare la spinta al rafforzamento delle autonomie; e soprattutto le caratteristiche dei partiti italiani, centralisti nella struttura degli apparati e del finanziamento, e ancorati in genere esclusivamente a strategie di portata nazionale.». In senso analogo, v. anche L. Antonini, secondo cui «il regionalismo italiano, comunque, anche nello sviluppo dei decenni successivi alla Costituzione, è rimasto carente, a livello politico, d'idee originali, nonostante una tradizione di pensiero federalista ricca e vivace. Nel suo travagliato sviluppo il modello complessivo passò da un'originaria conformazione di tipo garantista-difensivo, rimasta solo nelle intenzioni del costituente, ad una forma di regionalismo cooperativo tutt'altro che limpida e lineare. Non solo i limitati poteri previsti dall'impianto costituzionale furono interpretati con formulazioni al “massimo ribasso”, ma a deprimere il sistema regionale concorse anche una persistente “politica dell'uniformità” che, con una straordinaria produzione di regole, esprimeva “oggettivamente la sfiducia negli amministratori regionali e nella capacità di stimolo e di controllo della società locale”, spesso misurando l'opportunità dell'autonomia “assumendo come naturale punto di riferimento le situazioni dove maggiore era l'inefficienza amministrativa e più corrotto il costume”» (così L. ANTONINI, *Art. 117 Cost.*, in R. BIFULCO, A. CELOTTO e M. OLIVETTI (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, cit., par. 1.2).

²⁰² Così S. BARTOLE, R. BIN, G. FALCON e R. TOSI, *Diritto regionale*, Bologna, 2003, p. 208.

²⁰³ T. GROPPI, *L'evoluzione della forma di Stato*, cit., p. 7.

La terza fase del decentramento interviene negli anni Novanta, e prende le mosse dall'approvazione della l. 8 giugno 1990, n. 142²⁰⁴, di riforma dell'ordinamento delle autonomie locali. Successivamente, è intervenuto un più ampio processo di riforma della pubblica amministrazione, finalizzato ad una complessiva razionalizzazione delle strutture ed alla semplificazione amministrativa, che ha perseguito l'avvicinamento dei centri decisionali ai cittadini, in ossequio al principio di sussidiarietà e a quello della responsabilità degli amministratori.

Tale riforma si è concretizzata nella l. 15 marzo 1997, n. 59, e nei successivi atti normativi - principalmente il d. lg. 31 marzo 1998, n. 112 - complessivamente noti come «riforma Bassanini», miranti a realizzare il c.d. «federalismo a Costituzione invariata». Essa ha perseguito essenzialmente il superamento del preesistente parallelismo tra funzioni legislative e amministrative delle Regioni ed il conferimento, sulla base dei principi di sussidiarietà, adeguatezza e diversificazione, agli enti territoriali delle funzioni relative alla cura degli interessi ed alla promozione dello sviluppo delle rispettive comunità, rivitalizzando i contenuti dell'autonomia. Alla fine degli anni Novanta è poi intervenuta la revisione del Titolo V della Parte II della Costituzione, avvenuta in due tappe, con l. cost. 22 novembre 1999, n. 1 e l. cost. 18 ottobre 2001, n. 3.

2.3. *La riforma del Titolo V della Parte II della Costituzione*

Con le riforme del 1999 e del 2001 si è inciso, in modo sostanziale, il Titolo V della Parte II della Costituzione. Tali riforme – in particolare, quella del 2001 – hanno recepito quelle che erano le esigenze che percorrevano una cospicua parte della società civile italiana, laddove, a partire soprattutto dagli anni '90, aveva preso larvatamente piede la richiesta di una maggiore autonomia delle Regioni (in particolar modo di talune dell'Italia settentrionale)²⁰⁵.

²⁰⁴ I cui contenuti sono sostanzialmente confluiti nel testo unico degli enti locali (d. lg. 18 agosto 2000, n. 267).

²⁰⁵ Ciò può essere senz'altro collegato anche a riflessioni concernenti la carenza, nel nostro Paese, dell'etica pubblica e del senso dello Stato, identificati come risorsa fondamentale che deve presiedere alle grandi trasformazioni costituzionali, come avviene nel volume dedicato al federalismo, edito dalla Fondazione Giovanni Agnelli nel 1996 a cura di Marcello Pacini, nel quale la necessità di una riforma dello Stato in senso federale, determinata dalle condizioni economiche, sociali e culturali interne ed esterne al Paese viene collegata ad una ricerca di valori. Per una disamina particolareggiata, si rinvia a

Con la legge cost. n. 1 del 1999²⁰⁶, in particolare, è stata riconosciuta alle Regioni piena autonomia statutaria, attraverso la sottrazione degli statuti all'approvazione parlamentare ed è stata introdotta l'elezione diretta del Presidente della Regione²⁰⁷.

Con la legge cost. n. 3 del 2001 è stata poi compiuta una riforma più incisiva, che ha in buona parte recepito e integrato il sistema di federalismo amministrativo delineato con la «riforma Bassanini», la quale aveva probabilmente spinto il punto di equilibrio tra unità e decentramento ai limiti (o forse oltre) di quanto fosse consentito a Costituzione vigente, rendendo pertanto quanto mai opportuno un intervento di modifica costituzionale²⁰⁸.

La riforma, pur ridefinendo gli equilibri fra centro e periferia, non muta l'assetto dello Stato in ordinamento federale, ma di certo ne configura una connotazione caratterizzata da aperture in senso federalistico e da un potenziamento dell'autonomia degli enti territoriali.

Ciò avviene a partire dalla nuova formulazione dell'art. 114, primo comma, («La Repubblica è costituita dai Comuni, dalle Province, dalle Città metropolitane, dalle Regioni e dallo Stato»), il quale offre un'enunciazione dell'autonomia degli enti

M. PACINI (a cura di), *Un federalismo dei valori*, Edizioni della Fondazione Giovanni Agnelli, Torino, 1996.

²⁰⁶ E con l'omologa legge cost. n. 2 del 2001 per le Regioni a statuto speciale.

²⁰⁷ Per una articolata disamina di tale riforma, si rinvia a E. GIANFRANCESCO, *La forma di governo regionale nella recente esperienza italiana*, in www.issirfa.it.

²⁰⁸ Tale intervento può essere letto come il punto di approdo di un cammino iniziato da lontano, che raccoglie anche i tentativi provenienti dalle commissioni bicamerali del 1992-1994 e del 1997-1998. La prima, c.d. Commissione «De Mita - Iotti», fu istituita nella XI legislatura con due atti monocamerali di indirizzo, approvati nelle sedute del 23 luglio 1992 (Risoluzione Bianco ed altri n. 6-0001 alla Camera; ordine del giorno Gava ed altri n. 1 al Senato). Essa si insediò il 9 settembre 1992, non pervenne ad un progetto organico di riforma costituzionale, ma propose la revisione dell'art. 60 Cost., nel senso di portare da cinque a quattro anni la durata delle due Camere, e dell'art. 82, riguardante le inchieste parlamentari. La seconda *Commissione parlamentare per le riforme costituzionali*, meglio nota come «Commissione D'Alema», fu istituita con l. cost. 24 gennaio 1997, n. 1, e concluse i propri lavori presentando alle Camere un progetto di riforma della seconda parte della Costituzione (disegno di legge C. 3931 e S. 2583, presentato contemporaneamente alle due Camere il 30 giugno 1997), che tuttavia fu ritirato il 9 giugno 1998 essendo venute meno le condizioni politiche per la prosecuzione della discussione (il principale partito di opposizione, «Forza Italia» decise infatti di ritirare il suo appoggio in assenza di modifiche ritenute inaccettabili dall'allora maggioranza di centro sinistra). Poco meno di un anno dopo, il 18 marzo 1999, il Presidente del Consiglio dei Ministri D'Alema (già Presidente della Commissione bicamerale) presentò al Parlamento, insieme al Ministro per le riforme istituzionali, una nuova proposta di legge costituzionale (Atto Camera n. 5830) dal titolo: «*Ordinamento federale della Repubblica*». Tale proposta, come risulta dalla stessa relazione, fu formulata tenendo conto degli esiti dei lavori della Commissione bicamerale e del dibattito che ne era scaturito e che aveva coinvolto tutte le forze politiche, ed in chiusura della XIII legislatura fu approvata, seppure tra forti polemiche, e poi confermata dall'esito del referendum costituzionale, e definitivamente formalizzata nella l. cost. 18 ottobre 2001, n. 3.

costitutivi della Repubblica che comprende in sé i contenuti degli artt. 115 e 128 (contestualmente abrogati dalla riforma), e tuttavia non perviene ad un'equiparazione degli stessi ma piuttosto all'idea di un'«edificazione sussidiaria»²⁰⁹ della Repubblica attraverso di essi, come attesta l'elencazione procedente dall'ente più piccolo.

L'art. 116, nel testo riformato, conferma l'attribuzione di forme e condizioni particolari di autonomia alle Regioni dotate di statuto speciale e, all'ultimo comma, introduce la possibilità di conferimento alle (altre) Regioni di «ulteriori forme e condizioni particolari di autonomia» nelle materie di legislazione concorrente e, fra le materie assegnate alla esclusiva legislazione statale, in tema di istruzione, di tutela dell'ambiente e dei beni culturali e di organizzazione degli uffici del giudice di pace.

La riforma incide poi, in particolare, sul riparto delle competenze legislative (pur essendo stata tenuta ferma l'impostazione garantistica fondata sulla elencazione delle materie), il cui criterio risulta ribaltato rispetto al passato: viene introdotto, nell'art. 117, secondo comma, un elenco di materie di competenza esclusiva dello Stato mentre sono affidate alle Regioni le competenze residue²¹⁰.

Le funzioni amministrative sono affidate dall'art. 118 ai comuni, ma vi è nel contempo la costituzionalizzazione dei principi di sussidiarietà, differenziazione e adeguatezza, che vengono in gioco allorquando si tratti di conferire le funzioni a un livello di governo superiore nell'ottica della migliore allocazione possibile (per

²⁰⁹ Così G. DE MURO, *Art. 114 Cost.*, in R. BIFULCO, A. CELOTTO e M. OLIVETTI (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, cit., par. 1.5). Che, nonostante le oscillazioni della dottrina, non si tratti di totale equiordinazione è stato esplicitato dalla Corte costituzionale, da ultimo nel 2009: «le pur rilevanti modifiche introdotte dalla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, non comportano una innovazione tale da equiparare pienamente tra loro i diversi soggetti istituzionali che pure tutti compongono l'ordinamento repubblicano, così da rendere omogenea la stessa condizione giuridica di fondo dello Stato, delle Regioni e degli enti territoriali; che, al contrario, allo Stato è comunque riservata, nell'ordinamento generale della Repubblica, «una posizione peculiare», in quanto tutti gli enti territoriali indicati nell'art. 114 Cost., pur costituendo componenti essenziali della Repubblica dispongono di poteri profondamente diversi tra loro nell'ambito delle rispettive competenze; che la condizione giuridica di fondo dello Stato è diversa da quella delle Regioni e degli altri enti territoriali, quanto a qualità e dimensione degli interessi perseguiti: generali, unitari ed al massimo grado di estensione, nel caso dello Stato; ugualmente generali, ma differenziati e riferibili esclusivamente alle comunità di cui sono espressione, nel caso delle Regioni e degli enti locali». (Corte Costituzionale, ordinanza 8 maggio 2009, n. 144.)

²¹⁰ Sul punto, v., tra tutti, L. ANTONINI, *Sono ancora legittime le norme statali cedevoli?*, in www.associazionedeicostituzionalisti.it (2002): «Il IV comma dell'art.117 dispone l'inversione del criterio tradizionale della residualità: il limite delle materie, quindi, non risulta più applicabile, com'era nel quadro precedente, alla potestà legislativa regionale, bensì a quella statale. Si tratta di un capovolgimento dei rapporti tra le due legislazioni che attribuisce alla competenza legislativa regionale, destinata ad estendersi su tutte le materie "innominate", una capacità espansiva massima. Da questo rovesciamento si dovrebbe dedurre che l'elenco delle materie riservate alla competenza esclusiva dello Stato costituisca «una deroga al principio generale della competenza regionale», e perciò vada soggetto «a stretta interpretazione».».

l'esercizio delle funzioni secondo criteri di sussidiarietà e per la costituzionalizzazione del principio anche in senso orizzontale, v. *supra*, Cap. I).

L'art. 119, infine, attribuisce a comuni, province, città metropolitane e Regioni autonomia finanziaria di entrata e di spesa, e sancisce che tutti gli enti predetti abbiano risorse autonome, e che possano stabilire e applicare tributi ed entrate propri (in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario). Rispetto alla versione previgente, va in primo luogo sottolineata la previsione secondo cui l'autonomia finanziaria non è più riservata soltanto alle Regioni, ma viene estesa a tutti gli enti territoriali. Tutti gli enti territoriali possono ora stabilire e applicare tributi ed entrate propri, mentre in precedenza (solo) alle Regioni erano attribuiti tributi propri e quote di tributi erariali; tra le innovazioni del testo, va poi evidenziato il principio di territorialità che caratterizza le compartecipazioni e la previsione di un fondo perequativo destinato ai territori con minore capacità fiscale.

2.4. L'incompletezza nell'attuazione della riforma. La supplenza della Corte costituzionale

La riforma del Titolo V della Parte II della Costituzione, in particolare per ciò che riguarda l'attuazione dell'art. 119, è rimasta per anni sostanzialmente incompiuta. Ciò non è tuttavia imputabile a una mera inerzia da parte del legislatore nazionale; venne infatti istituita²¹¹ l'Alta Commissione per la definizione dei meccanismi strutturali del federalismo fiscale (ACoFF), col compito di indicare al Governo “i principi generali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario”, sulla base delle indicazioni formulate in sede di Conferenza Unificata da Stato, Regioni ed enti locali.

Era previsto che la Commissione presentasse al Governo una relazione sui meccanismi strutturali del federalismo fiscale entro il 31 marzo 2003, sulla base degli indirizzi che Stato, Regioni ed enti locali avrebbero dovuto formulare in sede di Conferenza unificata. Entro il mese successivo, il Governo avrebbe dovuto presentare al Parlamento un programma contenente gli interventi, anche di carattere legislativo, necessari per dare attuazione all'art. 119 della Costituzione. Per via di ritardi, a

²¹¹ Dall'art. 3, c. 1, lett. b), della l. 27 dicembre 2002, n. 289 (legge finanziaria 2003).

cominciare dall'adozione governativa del d.P.C.M. di vera e propria costituzione della Commissione, e di divergenze esistenti tra Stato, Regioni ed enti locali e all'interno delle stesse autonomie territoriali²¹², il termine per la presentazione della relazione al Governo sui principi generali del federalismo è stato più volte prorogato fino al 30 settembre 2006.

A parziale conclusione dei propri lavori la Commissione di studio ha approvato, il 30 settembre 2005, un documento costituente una «sintesi ragionata» dell'attività svolta in ordine alla determinazione dei meccanismi strutturali del federalismo fiscale (Relazione sull'attività svolta dall'Alta Commissione per la definizione dei meccanismi strutturali del federalismo fiscale, nota anche come «Relazione Vitaletti», dal nome del Presidente)²¹³.

Successivamente, nel corso della XV legislatura (2006-2008), fu dapprima istituito presso il Ministero dell'economia e delle finanze il Gruppo di lavoro sul federalismo fiscale, coordinato dal Prof. Giarda. Il Gruppo di lavoro ha ultimato il 22 dicembre 2006 la relazione «Titolo V e federalismo fiscale»²¹⁴, che favorì il dibattito da cui prese avvio l'elaborazione di un disegno di legge delega di iniziativa governativa, approvato dal Consiglio dei Ministri il 3 agosto 2007, non esaminato dal Parlamento, anche per lo spirare anticipato della legislatura stessa²¹⁵.

²¹² La Commissione dà conto anche di ciò nella lettera di trasmissione della relazione al Presidente del Consiglio dei Ministri del 29 settembre 2005: «Va innanzitutto precisato che non si è mai realizzata la condizione di fatto idonea a perfezionare l'obbligo dell'ACoFF di presentare la relazione al Governo nei termini previsti dalla legge. La relazione di cui all'art. 3 sopracitato che l'ACoFF era tenuta a presentare al Governo, infatti, implicava come presupposto fondamentale e necessario il raggiungimento, in sede di Conferenza Unificata, di un Accordo sui meccanismi strutturali del federalismo fiscale, che avrebbe dovuto costituire l'indispensabile base su cui l'ACoFF era tenuta ad orientare i propri lavori. Tale Accordo, invece, alla data attuale non è stato raggiunto e questa circostanza impedisce, sia sul piano giuridico che da un punto di vista sostanziale, all'ACoFF di poter portare a conclusione i propri lavori e di presentare al Governo la relazione nei termini ad essa richiesti dalla legge. Questa circostanza non ha impedito, comunque, all'ACoFF di inviare al Governo un documento di sintesi dell'attività svolta che può costituire una base di riferimento per orientare, in futuro, l'attuazione del federalismo fiscale. I membri dell'ACoFF, infatti, per uscire dalla situazione sopra descritta hanno dapprima sollecitato – con missiva inviata il 7 gennaio 2004 – il raggiungimento dell'accordo richiesto dalla legge sui meccanismi strutturali del federalismo fiscale. Hanno quindi avviato i lavori, orientandoli tenendo conto sia del dettato costituzionale (art.117, 118 e 119 Cost.), che del documento sui meccanismi strutturali del federalismo fiscale sul quale avevano convenuto Regioni ed Enti locali in data 18 giugno 2003. Di tale decisione è stata data comunicazione al Presidente del Consiglio e ai Ministri cofirmatari del decreto istitutivo della Commissione.».

²¹³ Rinvenibile in <http://www.sitiarcheologici.palazzochigi.it/www.governo.it/maggio%202006/www.governo.it/Presidenza/ACoFF/index.html>

²¹⁴ Rinvenibile in www.astridonline.it.

²¹⁵ Nel contempo era stato presentato in Parlamento anche un disegno di legge di iniziativa del Consiglio regionale della Lombardia. Sono stati altresì predisposti utili documenti in materia da parte della Conferenza delle regioni e dalle associazioni rappresentative degli enti locali.

In tali anni, pertanto, la Corte costituzionale si è trovata ad esercitare, suo malgrado, una sorta di supplenza, intervenendo, in particolare nel biennio 2003-2004, con una serie di pronunce l'effetto principale delle quali è stato quello di un sostanziale congelamento dell'autonomia tributaria delle Regioni in carenza dell'individuazione dei principi di coordinamento.

Dal filone giurisprudenziale sono stati perciò enucleati taluni principi utili ad integrare e ad orientare il disposto del novellato Titolo V e, in particolare, dell'art. 119, ad esempio con riferimento alla definizione di tributo proprio ed all'unicità del sistema tributario, che hanno consentito di gestire la fase transitoria destinata a concludersi allorché il legislatore statale avrebbe adottato la disciplina di coordinamento.

In particolare, la Corte ha stabilito che i tributi istituiti e disciplinati anteriormente alla riforma da norme statali, ancorché il gettito sia destinato alle autonomie territoriali, non possano essere considerati «tributi propri» di queste ultime nel senso in cui tale espressione è introdotta dalla nuova formulazione dell'art. 119 (sentt. nn. 296, 297 e 311 del 2003, 37 e 241 del 2004); nel contempo, mentre evidenziava l'urgenza dell'attuazione dell'art. 119 al fine di concretizzare davvero quanto previsto nel nuovo Titolo V (sent. n. 370 del 2003), esortava il legislatore nazionale a prevedere «una disciplina transitoria che consentisse l'ordinato passaggio dall'attuale sistema, caratterizzato dalla permanenza di una finanza regionale e locale ancora in non piccola parte “derivata”, cioè dipendente dal bilancio statale, e da una disciplina statale unitaria di tutti i tributi, con limitate possibilità riconosciute a regioni ed enti locali di effettuare autonome scelte, ad un nuovo sistema» (sent. n. 37 del 2004).

Sempre la sentenza n. 37 del 2004 (una sorta di pietra miliare per gli operatori) contiene delle affermazioni circa l'unicità del sistema tributario, che rivestono interesse, in particolare, per gli enti locali: «Per quanto poi riguarda i tributi locali si deve aggiungere che, stante la riserva di legge che copre tutto l'ambito delle prestazioni patrimoniali imposte (art. 23 Cost.), e che comporta la necessità di disciplinare a livello legislativo quanto meno gli aspetti fondamentali dell'imposizione, e data l'assenza di poteri legislativi in capo agli enti *sub*-regionali, dovrà altresì essere definito, da un lato, l'ambito (sempre necessariamente delimitato in forza appunto della riserva di legge) in cui potrà esplicarsi la potestà regolamentare

degli enti medesimi; dall'altro lato, il rapporto fra legislazione statale e legislazione regionale per quanto attiene alla disciplina di grado primario dei tributi locali: potendosi in astratto concepire situazioni di disciplina normativa sia a tre livelli (legislativa statale, legislativa regionale, e regolamentare locale), sia a due soli livelli (statale e locale, ovvero regionale e locale)».

Successivamente, nel 2006, la Corte costituzionale ha iniziato – forse anche proprio per il protrarsi dell'inerzia del legislatore statale – a manifestare talune aperture, verso la possibile sussistenza di un'autonomia impositiva regionale pur in assenza dei principi di coordinamento, e verso il riconoscimento di un sistema tributario multilivello (sentenza n. 2 e ordinanza n. 148 del 2006). Ciò si è poi manifestato con maggior vigore in occasione dell'impugnazione di alcuni tributi istituiti dalla Regione Sardegna, nella sentenza n. 102 del 2008²¹⁶.

Con tale sentenza la Corte ha per certi versi «autointerpretato» (*recte*, meglio specificato) la posizione assunta con la sentenza n. 37 del 2004. Essa infatti²¹⁷ ha espressamente chiarito che il quadro normativo risultante dalla riforma costituzionale è stato da essa interpretato nel senso che lo spazio riservato alla potestà legislativa esclusiva delle Regioni dipende prevalentemente dalle scelte di fondo operate dallo Stato in sede di fissazione dei principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario e nel contempo è ristretto a quelle limitate ipotesi di tributi - per la maggior parte «di scopo» o «corrispettivi» - aventi presupposti diversi da quelli degli esistenti tributi statali.

La Corte passa poi a ripercorrere quanto già affermato nella precedente pronuncia n. 37 del 2004, specificando che lo Stato ha non solo il potere di fissare,

²¹⁶ La sent. n. 102 del 2008 trae origine da due ricorsi in via principale promossi dallo Stato contro diverse disposizioni della legge della Regione Sardegna n. 4 del 2006, sia nel loro testo originario, sia nel testo modificato dalla successiva l. reg. n. 2 del 2007, per contestare la legittimità costituzionale di una serie di tributi introdotti dalla Regione Sardegna: imposta regionale sulle plusvalenze dei fabbricati adibiti a seconde case, imposta regionale sulle seconde case ad uso turistico, imposta regionale su aeromobili ed unità da diporto.

²¹⁷ Dopo aver precisato che il nuovo Titolo V della Parte II della Costituzione prevede che: a) lo Stato ha competenza legislativa esclusiva in materia di sistema tributario dello Stato; b) le Regioni hanno potestà legislativa esclusiva nella materia tributaria non espressamente riservata alla legislazione dello Stato, con riguardo, beninteso, ai presupposti d'imposta collegati al territorio di ciascuna Regione e sempre che l'esercizio di tale facoltà non si traduca in un dazio o in un ostacolo alla libera circolazione delle persone e delle cose tra le Regioni; c) le Regioni e gli enti locali stabiliscono e applicano tributi e entrate propri in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento; d) lo Stato e le Regioni hanno competenza legislativa concorrente nella materia del coordinamento del sistema tributario, nella quale è riservata alla competenza legislativa dello Stato la determinazione dei principi fondamentali.

con propria legge, i principi cui i legislatori regionali dovranno attenersi, ma anche di determinare le grandi linee dell'intero sistema tributario, e di definire gli spazi e i limiti entro i quali potrà esplicarsi la potestà impositiva, rispettivamente, di Stato, Regioni ed enti locali. In base a tali enunciazioni della sentenza n. 37, e delle successive, consegue - secondo la Corte - che sino all'emanazione della legge statale di coordinamento sarebbe stato «vietato alle Regioni di istituire e disciplinare tributi propri aventi gli stessi presupposti dei tributi dello Stato o di legiferare sui tributi esistenti istituiti e regolati da leggi statali». Per contro, e «solo per quanto riguarda le suddette limitate ipotesi di tributi propri aventi presupposti diversi da quelli dei tributi statali», la Corte ha «riconosciuto il potere delle Regioni di stabilirli, in forza del quarto comma dell'art. 117 Cost., anche in mancanza di un'apposita legge statale di coordinamento, a condizione, però, che essi, oltre ad essere in armonia con la Costituzione, rispettino ugualmente i principi dell'ordinamento tributario, ancorché solo "incorporati" per così dire, in un sistema di tributi sostanzialmente governati dallo Stato»²¹⁸.

La Corte, quindi, nel rileggere²¹⁹ la propria precedente giurisprudenza aggiunge qualcosa, poiché in precedenza non aveva mai espressamente ammesso la possibilità per le Regioni del potere di stabilire tributi propri - pur nelle «limitate ipotesi di tributi propri aventi presupposti diversi da quelli dei tributi statali» - in assenza della legge statale di coordinamento. Anzi, per la precisione, in precedenza la Corte aveva espressamente precluso la possibilità dell'esercizio del potere impositivo regionale prima della emanazione della legge statale di coordinamento²²⁰.

²¹⁸ Sentenza n. 102 del 2008, in www.giurcost.org, punto 5.1 del *Considerato in diritto*.

²¹⁹ In senso autonomistico, come afferma A. GIOVANARDI, *La fiscalità delle Regioni a statuto ordinario nell'attuazione del federalismo fiscale*, in *Rass. trib.*, n. 6/2010, p. 1621.

²²⁰ Come evidenzia L. ANTONINI, in *La sent. n. 102 del 2008: una tappa importante per l'autonomia impositiva regionale*, in *Giur. cost.* 2008, 3, p. 2646, che rileva come «Gli accenti della sent. n. 37 del 2004 - vero e proprio *leading case* nella materia - sembravano infatti congelare tutta l'autonomia impositiva regionale: si affermava che "l'attuazione di questo disegno costituzionale" - riguardante anche i nuovi tributi propri - "richiede però come necessaria premessa l'intervento del legislatore statale, il quale, al fine di coordinare l'insieme della finanza pubblica, dovrà non solo fissare i principi cui i legislatori regionali dovranno attenersi, ma anche determinare le grandi linee dell'intero sistema tributario, e definire gli spazi e i limiti entro i quali potrà esplicarsi la potestà impositiva, rispettivamente, di Stato, Regioni ed enti locali". L'assenza di quelle grandi linee di sviluppo dell'intero sistema tributario definite dalla legge statale di coordinamento sembravano quindi precludere ogni possibilità allo sviluppo del potere impositivo proprio delle Regioni. La sent. n. 37 del 2004 precisava infatti: "oggi non si danno ancora, se non in limiti ristrettissimi, tributi che possano definirsi a pieno titolo propri delle Regioni o degli enti locali (cfr. sentt. nn. 296 del 2003 e 297 del 2003), nel senso che essi siano frutto di una loro autonoma potestà impositiva, e quindi possano essere disciplinati dalle leggi regionali o dai regolamenti locali, nel rispetto solo di principi di coordinamento,

La Corte, inoltre, offre una raffinata elaborazione del coordinamento²²¹ del sistema tributario, ispirata al concetto di armonia, posto che «l'armonia con i principi del sistema tributario dello Stato» è requisito richiesto dallo statuto sardo di autonomia per l'esercizio del potere impositivo della Regione (ma non va dimenticato che anche l'art. 119 Cost. prescrive che gli enti territoriali possano stabilire e applicare tributi ed entrate propri in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario).

Evidenzia la Corte «Al riguardo, va preliminarmente sottolineata la differenza che intercorre tra i principi del sistema tributario dello Stato ed i principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario nel suo complesso. I primi attengono specificamente alla tipologia e alla struttura degli istituti tributari statali, nonché alle *rationes* ispiratrici di detti istituti. L'armonia con tali principi dei tributi regionali va, perciò, intesa come rispetto, da parte del legislatore regionale, dello "spirito" del sistema tributario dello Stato (*ex multis*, sentenza n. 304 del 2002) e, perciò, come coerenza e omogeneità con tale sistema nel suo complesso e con i singoli istituti che lo compongono. I secondi attengono agli elementi informativi delle regole che presiedono i rapporti e i collegamenti tra il sistema tributario dello Stato, quello delle Regioni a statuto ordinario e quello degli enti locali e presuppongono una legge statale che li fissi espressamente.».

oggi assenti perché incorporati, per così dire, in un sistema di tributi sostanzialmente governati dallo Stato".». L'A. rileva quindi un vero e proprio "scongelo" dei poteri impositivi regionali rispetto alla giurisprudenza precedente. Curiosamente, si rileva che con riguardo alla medesima sentenza, altra dottrina ravvisa un congelamento dell'autonomia regionale: «L'obiezione più rilevante, al riguardo, è quella secondo cui, seguendo la tesi della Corte costituzionale, il legislatore statale sarebbe di fatto arbitro nello stabilire se e quando consentire alle Regioni di esercitare gli spazi di autonomia tributaria riconosciuti dalla Costituzione: basterebbe infatti evitare di emanare la legge di coordinamento, rinviandola *sine die*, per congelare di fatto l'autonomia delle Regioni. D'altra parte, l'impossibilità affermata dalla Corte di istituire tributi regionali aventi gli stessi presupposti impositivi di quelli statali, se confermata dal legislatore, avrebbe compresso in maniera molto significativa l'autonomia tributaria delle Regioni.», così D. STEVANATO, *I "tributi propri" delle Regioni nella legge delega sul federalismo fiscale*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2010, I, p. 400. Anche G. FALSITTA, *ne Le imposte della regione Sardegna sulle imbarcazioni ed altri beni di "lusso" nelle "secche" dei parametri costituzionali e comunitari*, in *Corr. Giur.*, 7/2008, p. 893, non ravvisa particolare innovazione nella sentenza n. 102 del 2008 rispetto alla n. 37 del 2004; anzi, con riferimento ai "tributi propri" delle Regioni, ritiene che la configurazione tracciata dalla sentenza n. 37/2004 venga ora pedissequamente ripresa e riconfermata.

²²¹ Si riprenderà nel prosieguo del presente elaborato l'analisi del principio di coordinamento, nella parte dedicata all'art. 119 Cost., ma non può non evidenziarsi comunque come la sentenza n. 102 del 2008 rifletta le raffinate considerazioni del suo redattore, così come espresse già subito dopo la riforma del Titolo V (cfr. F. GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, in *Rass. trib.*, 2/2002, 589 ss.).

«Sia l’“armonia con i princípi del sistema tributario dello Stato” che l’osservanza dei “princípi fondamentali di coordinamento del sistema tributario”» prosegue la Corte, «realizzano, dunque, una funzione di coordinamento in senso lato tra i diversi sottosistemi del complessivo sistema tributario. Con la differenza, però, che mentre l’armonia con i “princípi del sistema tributario dello Stato” richiede solo che la Regione, nell’istituire i tributi propri, valuti essa stessa la coerenza del sistema regionale con quello statale e conformi, di conseguenza, i propri tributi agli elementi essenziali del sistema statale e alle *rationes* dei singoli istituti tributari, invece, i “princípi fondamentali di coordinamento del sistema tributario”, in quanto realizzano un coordinamento in senso stretto, hanno per oggetto la delimitazione delle sfere di competenza legislativa tributaria e presuppongono – salvi i pochi casi di cui si è sopra detto – l’esistenza di un’apposita legge che li stabilisca. Esempio di quest’ultimo tipo di coordinamento è quello realizzato attraverso princípi che fissino un determinato rapporto percentuale (in termini di base imponibile o di gettito) tra tributi statali e tributi regionali o locali; oppure ripartiscano tra i diversi livelli di governo i presupposti di imposta.»²²².

Quanto all’«armonia» (intesa come limite sia dall’art. 8 dello statuto sardo di autonomia che dall’art. 119 Cost.), in base all’analisi della Consulta, si può dedurre che i due limiti hanno una portata diversa: essendo il primo, per così dire, “autonomo” nel senso che, per usare le parole della Corte, «richiede solo che la regione, nell’istituire i tributi propri, valuti essa stessa la coerenza del sistema regionale con quello statale»; il secondo limite è invece «eteronomo», derivando da una «delimitazione (da parte dello Stato) delle sfere di competenza legislativa». I due limiti hanno però uguale natura, sotto il profilo del contenuto, perché entrambi sono diretti alla realizzazione di «una funzione di coordinamento in senso lato fra i diversi sottosistemi del complessivo sistema tributario»²²³.

²²² Sentenza n. 102 del 2008, in www.giurcost.org, punto 5.2 del *Considerato in diritto*.

²²³ Così P. RUSSO, G. FRANSONI, *Ripartizione delle basi imponibili e coordinamento del sistema tributario*, in *Rass. trib.*, n. 6/2010, p. 1578. Secondo gli Autori, inoltre, la scelta della Corte non poteva essere diversa, in primo luogo, «perché l’“armonia” è menzionata dallo stesso art. 119, secondo comma, Cost. Vero è che l’armonia è qui riferita alla “Costituzione”, ma questo limite non può certo tradursi in mero “rispetto” dei princípi e delle regole costituzionali. Una simile prescrizione non aggiungerebbe nulla, infatti, alla generale subordinazione della legge alla Carta costituzionale. Per dar senso al vincolo dell’armonia alla Costituzione, occorre quindi far leva proprio sul termine “armonia” da intendere, appunto, come necessaria coerenza del sistema tributario nel suo complesso. In secondo luogo, perché i princípi di coordinamento attengono al “sistema tributario”. Ora, tutte le definizioni di sistema si fondano sull’idea dell’“unità nella molteplicità” e di una unità attuata attraverso la

2.5. Modelli d'ispirazione derivanti dalle esperienze straniere

Sulla base di studi politologici risulta che il 40% della popolazione mondiale vive in sistemi costituzionali a struttura federale, e la percentuale sale al 50% circa se si tiene conto degli ordinamenti a base regionale²²⁴.

Secondo un'autorevole dottrina, non vi è nessun indice preciso che consenta di distinguere un sistema federale da uno regionale²²⁵: entrambi cercano di combinare

riconduzione della molteplicità ad un unico principio informatore. Dal punto di vista giuridico, poi, l'unità sistematica è un postulato cioè una diretta conseguenza del principio di eguaglianza. Se non si pensasse (e postulasse) l'insieme delle regole e degli istituti come parti di un unico sistema, sarebbe violato il principio base del nostro ordinamento. Era quindi scontato che il contenuto dei principi di coordinamento fosse individuato proprio nella fissazione (diretta o indiretta) del principio unificante (o dei principi unificanti) la molteplicità dei sottosistemi, ossia del criterio idoneo a trasformare le "diverse voci" in "dolci note" secondo la perfetta immagine dantesca della musica polifonica (metafora, a sua volta, propria della "armonia" fra le "rote" celesti).».

²²⁴ Così esordisce G. F. FERRARI, *Il federalismo fiscale nella prospettiva comparatistica*, in G. F. FERRARI (a cura di), *Federalismo, sistema fiscale, autonomie. Modelli giuridici comparati*, Roma, 2010, p. 3.

²²⁵ Nel dibattito odierno relativo agli Stati decentrati, gli argomenti di volta in volta adottati per distinguere tra Stati federali e Stati regionali sono molteplici: ma sono anche, per lo più, inappaganti, poiché in ciascun caso le eccezioni sono numerose. «Così, qualcuno fa leva ancor oggi sul procedimento di formazione: mentre gli Stati federali si formerebbero dalla fusione di più Stati indipendenti e sovrani, gli Stati regionali deriverebbero invece dall'attribuzione di un'ampia autonomia ad enti territoriali di uno Stato in precedenza accentrato. Ciò potrebbe sembrare vero se si guardasse, ad esempio, all'esperienza di Confederazione elvetica, Stati Uniti e Australia, da una parte, di Italia e Spagna (tipici Stati reputati "regionali"), dall'altra. E tuttavia, Brasile e Repubblica federale tedesca sono considerati Stati federali, pur essendo nati dalla decisione di decentrare uno Stato unitario; mentre a sua volta il Belgio attuale, dopo le revisioni costituzionali degli anni '80-'90, è diventato (forse) «federale» dopo un progressivo processo di decentramento, attraverso l'esperienza del regionalismo. Si è detto anche che, negli Stati federali, le c.d. competenze residuali appartengono agli Stati, mentre la Federazione ha solo le competenze enumerate dalla Costituzione. Viceversa, non è vero che, sempre, negli Stati federali le materie di competenza della Federazione siano elencate nella Costituzione federale, e quelle degli Stati membri siano "residuali" (ossia: tutto ciò che non compete al centro spetta agli Stati membri). Vi sono Stati federali che adottano il criterio della competenza residuale agli Stati membri (come gli USA), altri, come il Canada, che seguono il criterio opposto - il medesimo adottato nell'ordinamento regionale italiano -, altri ancora che sviluppano un triplice elenco di competenze (Repubblica Federale Tedesca, India). Non manca poi chi fa leva sull'autonomia costituzionale degli Stati membri, che difetterebbe alle Regioni. Anche in questo caso, è vero che gli Stati membri degli Stati Uniti hanno una propria Costituzione, al pari dei Cantoni svizzeri e di altri enti periferici di Stati considerati federali, e diversamente dalle Regioni italiane o spagnole. Ma è altrettanto vero che, da una parte, l'autonomia costituzionale degli Stati federati è limitata dalle "clausole di supremazia" della Costituzione federale; dall'altra, anche le Regioni godono di autonomia costituzionale: sia le Regioni belghe anche prima della revisione costituzionale; sia le *Comunidades Autónomas* spagnole, quale che sia il loro procedimento formativo e la loro categoria di appartenenza; sia infine quelle italiane (tra le quali, quelle ad autonomia differenziata hanno uno Statuto che viene approvato con legge costituzionale, e cioè una fonte del diritto elaborata esclusivamente al centro). Altri ancora rinvengono un importante carattere distintivo tra Stato federale e Regioni nella struttura del Parlamento, tale che solo nel primo tipo di ordinamenti una Camera rappresenta la popolazione nel suo complesso, un'altra rappresenta gli Stati membri in modo paritario (ad es., come tutti sanno, ogni Stato degli Stati Uniti esprime due senatori nella Camera alta di Washington, in ossequio al principio di cui all'art. I, sez. III, I cl. Cost.; come pure ogni Cantone svizzero elegge due rappresentanti nel Consiglio degli Stati, mentre uno ne esprime ciascun mezzo Cantone). Va però ricordato che il rigore della pari

una certa misura di unità con una certa misura di diversità. «La distinzione guarda essenzialmente al passato, al modo in cui il sistema, lo stato, si è formato. I sistemi federali nascono dalla trasformazione del *foedus*, del rapporto di diritto internazionale che lega originariamente alcuni stati, in un soggetto nuovo, lo Stato federale appunto: gli esempi di federazione che vengono più facilmente in mente hanno tutti questa origine (così gli Stati Uniti, la Svizzera, la Germania - sia pure in un modo del tutto particolare -, l'Argentina; non così, però, l'Austria e il Belgio, che nascono dalla scomposizione di uno stato centralizzato). I sistemi regionali sono invece il frutto di un processo di decentramento delle funzioni di uno stato centralizzato (così l'Italia, la Spagna, la Francia).»²²⁶.

Vi è dunque varietà di modelli, difficilmente inquadrabili, come si è visto in precedenza, ma dai quali si può certamente attingere in chiave comparatistica al fine di meglio valutare la praticabilità degli assetti di ripartizione delle competenze nelle forme di Stato autonomico²²⁷.

Ed infatti, già l'Alta Commissione per la definizione dei meccanismi strutturali del federalismo fiscale (ACoFF), nella sua relazione conclusiva²²⁸, aveva, in particolare, effettuato un'analisi dei modelli di federalismo fiscale presenti in alcuni Paesi europei²²⁹. Analogamente ha proceduto il legislatore in sede di elaborazione del disegno di legge delega per l'attuazione dell'art. 119 Cost.²³⁰, come risulta dalla relazione illustrativa all'A.S. 1117, in cui²³¹ si dà conto dell'analisi comparata delle

rappresentanza degli Stati già viene temperato, nella Repubblica Federale Tedesca, dalla attribuzione di un numero differenziato di rappresentanti dei *Länder* nel *Bundesrat* a seconda della popolazione dei medesimi.», così L. PEGORARO, *Revisione costituzionale e potestà statutaria*, in *Dir. reg.*, 1/2009, p. 18 ss..

²²⁶ R. BIN, *Veri e falsi problemi del federalismo in Italia*, in L. MARIUCCI, R. BIN, M. CAMELLI, A. DI PIETRO e G. FALCON, *Il federalismo preso sul serio. Una proposta di riforma per l'Italia*, Bologna 1996, p. 61 ss., che rinvia a C. J. FRIEDRICH, *Governo costituzionale e democrazia*, tr. it., Vicenza s.d., p. 275.

²²⁷ Definizione mutuata dalla dottrina costituzionalistica spagnola (e preferita alle altre) da A. REPOSO, *Profili dello Stato autonomico. Federalismo e regionalismo*, Torino, 2005, p. 3.

²²⁸ V. *supra*.

²²⁹ Con l'obiettivo «di esaminare la potestà finanziaria tra i livelli di governo degli ordinamenti europei decentrati tenendo presente sia il dato costituzionale sia la sua attuazione legislativa. L'impiego di una prospettiva di diritto comparato contribuisce a dare una visione di insieme sulle tendenze che caratterizzano gli ordinamenti europei, come ausilio allo studio dei modelli di riparto finanziari che l'ordinamento italiano dovrà approntare, a seguito della revisione costituzionale dell'art.119, avvenuta con l. cost. n.3/2001», cfr. ACoFF, allegato n. 4 alla *Relazione sull'attività svolta*.

²³⁰ Ora l. 5 maggio 2009, n. 42.

²³¹ Con riferimento alla previsione d'idonee sedi istituzionali che garantiscano efficaci procedure di confronto e di monitoraggio sugli strumenti e sugli obiettivi della politica finanziaria, di cui si citano taluni esempi «in Spagna un ruolo rilevante è svolto dal Consiglio di Politica Fiscale e Finanziaria istituito dall'articolo 3 della LOFCA. Nel federalismo tedesco il Consiglio di Pianificazione

diverse soluzioni «organizzative» che in tema di coordinamento della finanza pubblica sono state sviluppate da realtà istituzionali per molti aspetti assimilabili a quella italiana. Nella medesima relazione, a proposito del principio per cui la perequazione delle differenze delle capacità fiscali debba essere applicata in modo tale da ridurre le differenze tra i vari territori, ma senza alterare l'ordine delle graduatorie, si rinvia al principio sancito dalla Corte costituzionale tedesca nella sentenza dell'11 novembre 1999 (*BVerfGE 101, 158*).

In particolare, proficuo oggetto di studio comparatistico è costituito dall'ordinamento spagnolo, che presenta sicure analogie con quello italiano, ma, soprattutto riveste interesse per le frequenti reciproche contaminazioni²³².

Con la Costituzione del 1978 la Spagna ha dato avvio ad un processo di decentramento politico e amministrativo che ha trasformato il proprio modello organizzativo da Stato accentrato in Stato delle autonomie, mediante la creazione delle Comunità Autonome (*Comunidades Autónomas, CC.AA.*)²³³.

L'art. 2 Cost. esprime il principio secondo cui «la Costituzione si fonda sulla indissolubile unità della nazione spagnola» e nel contempo «riconosce e garantisce il

Finanziaria (*Finanzplanungsrat*) è disciplinato dall'articolo 51 della Legge tedesca sui principi di bilancio (*Haushaltsgrundsatzgesetz*) che ne descrive la composizione e le competenze quale organo di coordinamento delle finanze della Federazione, dei Stati *Länder*, dei Comuni e delle Unioni di Comuni. Il *Finanzplanungsrat* svolge rilevanti funzioni consultive in rapporto alla definizione delle politiche di bilancio dei diversi livelli di governo, analizzando l'incidenza dei vari fattori socio-economici sugli equilibri della finanza pubblica. In particolare mira a garantire il puntuale rispetto dei vincoli posti dall'articolo 104 del Trattato CE e dal Patto europeo di stabilità e crescita, contribuendo alla definizione del Programma di stabilità, formulando raccomandazioni sulla gestione delle politiche di spesa e monitorando gli andamenti dei conti pubblici. Le determinazioni del *Finanzplanungsrat* sono formalmente prive d'efficacia vincolante, ma esercitano una notevole influenza sui contenuti dei dibattiti parlamentari e sono tenute in grande considerazione dalle istituzioni comunitarie e dai mercati finanziari.»

²³² O, per dirla con le parole di L. PEGORARO, op. cit., «l'intensissima reciproca “fertilizzazione” intercorsa tra i due ordinamenti a far tempo (almeno) dal 1931. La soluzione “regionale” proposta dalla Costituzione del 1931 - annichilita dal colpo di stato e poi dalla dittatura di Franco -, se ha avuto una sorte infelice nel suo Paese, viceversa ha rappresentato un punto di riferimento sia per la dottrina, sia per il costituente italiano del 1946-1947, che a essa ha guardato per costruire un modello di decentramento collocato a un grado inferiore al federalismo, ma certamente superiore a quello assicurato dalla mera autonomia amministrativa. A loro volta, le *Cortes Constituyentes* spagnole hanno licenziato un testo che risente fortemente dell'*imprinting* italiano, così come codificato nel Titolo V della Costituzione. Dal canto suo la dottrina del secondo dopoguerra - specie quella italiana - mai ha esitato a comprendere le esperienze spagnola, italiana e belga nella classe degli “Stati regionali”, che non rappresentano una mera categoria residuale (né accentrati, né federali), ma che sarebbero forniti di precise caratteristiche che li designano. Di più: in sede di riforma del Titolo V, l'Italia ha nuovamente guardato alla Spagna per introdurre, all'art. 116, comma 3, un meccanismo per consentire l'attuazione di un regionalismo a velocità differenziata di stampo spagnolo.»

²³³ Si veda, in particolare, T. GROPPi, *Il federalismo*, Bari, 2004, p. 130.

diritto all'autonomia delle nazionalità e delle Regioni che la compongono, nonché la solidarietà fra tutte queste».

L'art. 143 sancisce poi il carattere «volontaristico» dell'autonomia, prevedendo, al comma 1, che «Nell'esercizio del diritto all'autonomia di cui all'articolo 2 (...), le Province limitrofe con caratteristiche storiche, culturali ed economiche comuni, i territori insulari e le Province d'importanza regionale storica potranno accedere all'autogoverno e costituirsi in Comunità autonome, conformemente a quanto disposto in questo titolo e nei rispettivi statuti.».

La Costituzione non ha quindi imposto un modello unico di Comunità ma ha anzi offerto un disegno di decentramento a carattere aperto, identificando l'accesso all'autonomia come un diritto da esercitarsi da parte dei diversi territori, demandando ai rispettivi statuti di autonomia la duplice veste di processo creativo e norma fondante delle Comunità medesime. Il territorio è stato quindi articolato in diciassette Comunità.

Il modello previsto dalla Costituzione spagnola per esercitare il diritto all'autonomia ha consentito alle Comunità di scegliere quali competenze assumere tra le materie elencate nell'art. 148²³⁴ e di ampliarle, dopo cinque anni, mediante riforma dei propri statuti (comma 2). L'art. 151 ha inoltre offerto l'opzione di assumere

²³⁴ «Art. 148 - 1) La Comunità autonoma potrà essere competente nelle seguenti materie: 1) L'organizzazione delle sue istituzioni di autogoverno. 2) Le modifiche dei confini municipali compresi nel suo territorio e, in generale, le funzioni che competono all'amministrazione statale riguardo agli organi di gestione locali e il cui trasferimento sia autorizzato dalla legislazione sul regime locale. 3) La sistemazione del territorio, l'urbanistica e gli alloggi. 4) Le opere pubbliche che interessano la Comunità autonoma nel suo territorio. 5) Le ferrovie e le strade il cui percorso si sviluppa integralmente nel territorio della Comunità autonoma e, nei medesimi termini, i trasporti che avvengono con questi mezzi o via cavo. 6) I porti di rifugio, i porti e gli aeroporti sportivi e, in generale, quelli che non svolgono attività commerciali. 7) L'agricoltura e l'allevamento, in conformità con le norme economiche generali. 8) Le montagne e lo sfruttamento di foreste e pascoli. 9) La gestione in materia di protezione dell'ambiente. 10) I progetti, la costruzione e lo sfruttamento delle risorse idrauliche, dei canali e dei terreni irrigui che interessano la Comunità autonoma; le acque minerali e termali. 11) La pesca nelle acque interne, la produzione di frutti di mare e la piscicoltura, la caccia e la pesca fluviale. 12) Le fiere di carattere interno. 13) Lo stimolo allo sviluppo economico della Comunità, autonoma in vista degli obiettivi stabiliti dalla politica economica nazionale. 14) L'artigianato. 15) I musei, le biblioteche e i conservatori di musica che interessano la Comunità autonoma. 16) Il patrimonio monumentale che interessa la comunità autonoma. 17) L'incremento della cultura, della ricerca e, nel caso, dell'insegnamento della lingua della Comunità autonoma. 18) La promozione e l'organizzazione del turismo nel suo ambito territoriale. 19) La promozione dello sport e l'adeguata utilizzazione del tempo libero. 20) L'assistenza sociale. 21) L'igiene e la salute pubblica. 22) La vigilanza e la protezione dei suoi edifici e delle sue installazioni. Il coordinamento ed ogni altro potere per quanto riguarda le polizie locali nei termini stabiliti da una legge organica. 2) Trascorsi cinque anni e mediante riforma dei loro statuti, le Comunità autonome potranno allargare le loro competenze nell'ambito stabilito dall'art. 149.».

competenze più ampie da subito, a fronte di un procedimento «aggravato» di formazione dello statuto.

L'assunzione di competenze è avvenuta pertanto sulla base di due diversi procedimenti: quello ordinario («via lenta», art. 143) e quello straordinario («via rapida», art. 151), dando luogo inizialmente a ad una ripartizione caratterizzata da asimmetria, in cui si potevano dividere le Comunità in due fattispecie: quelle - Asturie, Aragona, Cantabria, La Rioja, Baleari, Castiglia-Leòn, Castiglia-La Mancha, Murcia, Estremadura e Madrid - che hanno seguito la «via lenta», con basso livello di competenza, e quelle con alto livello di competenza. Il livello basso era il livello delle competenze comuni, cioè quelle contenute nel citato art. 148 della Costituzione, tranne, essenzialmente, l'istruzione e la sanità.

Invece, le Comunità con alto livello di competenza - Paesi Baschi, Catalogna, Galizia, Navarra, Andalusia, Valencia e Canarie hanno assunto il livello massimo di competenze attraverso la via rapida» - includendo anche istruzione e sanità. Allo stato, dopo le revisioni degli statuti di autonomia, si può comunque rilevare che il livello delle competenze è ormai simile per tutte le Comunità.

In parallelo al trasferimento di competenze alle Comunità è avvenuta l'evoluzione del loro sistema di finanziamento. Ad una prima fase, caratterizzata dalla necessità di assicurare alle medesime le risorse occorrenti per l'erogazione dei servizi derivante dalle competenze assunte, fa seguito una valorizzazione del principio di autonomia finanziaria, sancito, in connessione inscindibile coi principi di solidarietà e del coordinamento con la finanza statale, dall'art. 156, comma 1, della Costituzione²³⁵ e declinato dall'art. 157 che al comma 1 individua le risorse delle Comunità²³⁶.

L'art. 133 della Costituzione fissa i principi cardine dei rapporti finanziari tra Stato ed enti territoriali: «Art. 133 – 1. Il potere originario d'imporre tributi spetta esclusivamente allo Stato, mediante legge. 2. Le Comunità autonome e gli enti locali potranno stabilire ed esigere tributi conformemente alla Costituzione e alle leggi. 3. Ogni beneficio fiscale che riguardi i tributi dello Stato dovrà essere stabilito mediante

²³⁵ «Art. 156 – 1. Le Comunità autonome godranno di autonomia finanziaria per lo sviluppo e l'adempimento delle loro funzioni, in base ai principi di coordinamento con le finanze statali e di solidarietà fra tutti gli spagnoli. ».

²³⁶ «Art. 157 – 1. Le risorse delle Comunità autonome sono costituite da: a) le imposte cedute in tutto o in parte dallo Stato; le sovrimposte su imposte statali ed altre forme di partecipazione alle entrate dello Stato; b) le loro imposte, tasse e contributi speciali; c) i trasferimenti di un fondo di compensazione interterritoriale ed altre assegnazioni a carico dei bilanci generali dello Stato; d) gli utili derivanti dal loro patrimonio ed entrate di diritto privato; e) il prodotto delle operazioni di credito.».

legge. 4. Le amministrazioni pubbliche potranno contrarre impegni finanziari ed effettuare spese solo in conformità con le leggi.».

Il comma 3 del predetto art. 157 affida poi la disciplina delle risorse individuate ad una apposita legge, la *Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas* (LOFCA)²³⁷.

La LOFCA è stata promulgata nel 1980 (legge 22 settembre 1980, n. 8) e poi modificata, in particolare, nel 1996 (legge 27 dicembre 1996, n. 3), nel 2001 (legge 27 dicembre 2001, n. 7), e, da ultimo, nel 2009 (legge 18 dicembre 2009, n. 3)²³⁸.

Di sicuro interesse è anche l'ordinamento tedesco, che rappresenta tuttora il più compiuto esempio di federalismo in Europa, trattandosi di uno stato federale costruito, attraverso un'opera di «ingegneria costituzionale», nell'ambito di un paese omogeneo sul piano culturale e linguistico, che non trova giustificazione in elementi geografici o etnici ma in cause di tipo storico-culturale, ed in cui il principio federale costituisce elemento qualificante dell'intera storia tedesca²³⁹.

La genesi del federalismo tedesco è di tipo aggregativo ed intergovernativo, e precede persino quella dello Stato; per quasi un millennio la storia federativa della Germania è stata la storia di diverse entità politiche, senza un unico punto di riferimento ma con una moltitudine reticolare di centri minori, gradualmente trasformatesi in stati nell'età moderna. Ciò ha comportato che i rapporti tra tali entità si siano tradizionalmente basati su relazioni intergovernative e tra burocrazie ministeriali, istituzionalmente imperniate su un organo rappresentativo degli esecutivi dei vari stati, il *Bundesrat*²⁴⁰.

Le tappe recenti dell'evoluzione in senso federale possono essere individuate nella formazione dell'Impero germanico del 1871, che ha unificato i piccoli Stati, e nella Legge fondamentale (*Grundgesetz*) del 1949, che ha confermato la struttura federale anche come reazione al sistema instaurato dal terzo *Reich*. Il sistema federale

²³⁷ Per un'accurata analisi del modello spagnolo quanto alle relazioni finanziarie tra enti, si rinvia, in particolare, a L. ANTONINI, M. BARBERO e A. PIN, *La legge organica spagnola sulla finanza delle comunità autonome: spunti utili per il federalismo fiscale italiano*, in *Riv. dir. fin.*, 1/2005, p. 87; F. BIAGI, *Il modello di federalismo spagnolo alla luce delle riforme del 2001: quali spunti per l'Italia?*, in *Riv. dir. fin.*, 1/2006, p. 308; M. A. GRIJALBA, *Il finanziamento territoriale in Spagna: dai trasferimenti ai tributi*, Università di Genova, DISEFIN, *Working Paper* n. 15/2004; G. MARTINI, *I recenti sviluppi del federalismo fiscale in Spagna*, in *Federalismo fiscale*, 2/2007, p. 133.

²³⁸ Si rinvia ad un capitolo successivo del presente elaborato una più accurata disamina in chiave comparatistica dei due ordinamenti.

²³⁹ Così T. GROPPI, *Il federalismo*, cit., p. 90.

²⁴⁰ Così F. PALERMO, *La coincidenza degli opposti: l'ordinamento tedesco e il federalismo asimmetrico*, in www.federalismi.it.

delineato dal *Grundgesetz*, tuttavia, benché recepisca alcune tendenze storiche del federalismo tedesco, è cosa ben diversa sia dal federalismo dinastico del *Reich* guglielmino (1871-1918), sia dallo Stato unitario decentrato o semi-federale della Repubblica di Weimar²⁴¹.

Nel primo caso, in cui si era venuto a creare Stato federale egemonico e dinastico, a causa della posizione di assoluta preminenza politica e costituzionale della Prussia nell'ordinamento imperiale, l'impero germanico si caratterizzava per un forte potere centrale e un accentramento di potere nell'esecutivo (che veniva tecnicamente a coincidere con la già predominante posizione prussiana). La situazione di supremazia prussiana non mutò particolarmente con la Costituzione di Weimar, ma, proprio al fine di contenerne un'eccessiva predominanza, vennero aumentate le competenze del livello federale²⁴².

²⁴¹ Secondo la ricostruzione offerta da A. ZORZI GIUSTINIANI, *Competenze legislative e «federalismo fiscale» in sei ordinamenti liberal-democratici*, in *Quad. cost.*, 1999, I, p. 89 ss. (cui si rinvia per un approfondimento del tema), che prosegue: «La struttura istituzionale del *Deutsche Reich*, fondato nel 1871 dopo la guerra franco-prussiana, non poteva a rigore qualificarsi federale sia per la forte tensione unitaria riferibile al *Kaiserprinzip* e alla connessa preponderanza della burocrazia prussiana nei settori strategici riconducibili alla prerogativa imperiale (relazioni internazionali, politica militare, ordine pubblico), sia per la rappresentanza fortemente asimmetrica degli Stati membri in seno al *Bundesrat*, che privilegiava ancora una volta la Prussia, detentrica di 17 seggi su 58. Inoltre, la estesa potestà legislativa dell'Assemblea federale (*Bundesversammlung*) – che faceva perno essenzialmente sulla Camera bassa (*Reichstag*), eletta a suffragio universale, e sulla coalizione filoprussiana del *Bundesrat* – imprimeva un indirizzo unitario nazionale in settori quali il bilancio, le dogane e le imposte imperiali, le poste, le ferrovie, l'economia, la politica sociale, la codificazione civile e penale, e relegava, di conseguenza, gli Stati membri in una posizione marginale di meri esecutori della legislazione imperiale, nonché di custodi gelosi di prerogative dinastiche in un contesto, che ibridava istituzioni d'*ancien régime* e *Rechtsstaat*, intrecciando strutture autoritarie con i principi democratici del moderno costituzionalismo. L'ordinamento del II *Reich* si fondava, in realtà, su un "federalismo egemonico" a guida prussiana, nel quale mancavano quegli ingredienti – quali la *divisione verticale del potere politico*, la *difesa delle libertà civili*, la *effettiva parità tra gli Stati membri* – che erano valsi a coniugare *costituzionalismo* e *federalismo* sia nel *federalizing process* nordamericano del XVIII secolo, sia nella vicenda che, nel 1848, portò i Cantoni svizzeri a confluire nella Confederazione elvetica. (...) Ben diverso era il quadro istituzionale scaturito dalla Costituzione di *Weimar* del 1919. L'ordinamento federale repubblicano nasce per volontà e deliberazione unitaria di una Assemblea costituente eletta a suffragio universale, che, nel preambolo della nuova Carta, sottolinea come la scelta costituente vada riferita al "popolo tedesco unito nelle sue stirpi e animato dalla volontà di rinnovare e consolidare il suo *Reich*". Caduti i governi dinastici, i nuovi *Länder* rinascono come *Stati membri del Reich* per esplicito riconoscimento del potere costituente, sorretto dalla *sovranità unitaria del popolo tedesco*.».

²⁴² Accentuandosi in tal modo l'equazione asimmetria-unitarizzazione. In tal senso, F. PALERMO, *La coincidenza degli opposti*, cit., p. 5 ss.. L'A., constatando preliminarmente come l'asimmetria sia un elemento intrinseco di qualunque sistema federale (ancorché nell'impostazione tradizionale dell'interpretazione dei sistemi federali si privilegino gli elementi simmetrici, e, in particolare, la dimensione del riparto delle competenze legislative, per cui a parità di competenze legislative in capo agli enti federati corrisponde un ordinamento simmetrico), ripercorre le difficoltà teoriche e politiche sottese alla riforma costituzionale del 2006.

La Legge fondamentale del 1949 segue per contro un'impostazione fortemente anti-asimmetrica, in particolare mediante la clausola di omogeneità di cui all'art. 28²⁴³ e il principio di sussidiarietà, inteso come presidio delle autonomie provinciali e comunali, che costituiva l'autentica *ratio* della *Bedürfnisklausel* (clausola di necessità), di cui all'art. 72²⁴⁴, 2° comma, e del disposto di cui all'art. 28, 2° comma GG, relativi rispettivamente ai presupposti per la estensione della potestà legislativa federale a scapito dei *Länder* ("necessità di regolamentazione legislativa federale") e alla competenza amministrativa comunale estesa «a tutti gli affari della comunità locale». Anche il sistema di perequazione finanziaria (sia verticale, tra Federazione e *Länder*, che orizzontale, tra *Länder*) è mosso da un chiaro intento «simmetrizzante»²⁴⁵.

Il modello federale, fondato su due livelli di governo di pari dignità²⁴⁶, è garantito nell'ordinamento costituzionale tedesco, come proclamato dall'art. 20²⁴⁷ GG, che definisce la *Bundesrepublik* uno «Stato federale democratico e sociale» e

²⁴³ «Art. 28 – 1) L'ordinamento costituzionale dei *Länder* deve rispondere ai principi dello Stato di diritto (*Rechtsstaat*) repubblicano, democratico e sociale nello spirito di questa Legge fondamentale. Nei *Länder*, nei distretti (*Kreise*) e nei comuni (*Gemeinde*), il popolo deve avere una rappresentanza espressa da elezioni generali, dirette, libere, eguali e segrete. Nei comuni al posto di un organo elettivo può funzionare l'assemblea comunale. 2) Ai comuni deve essere garantito il diritto di regolare, sotto la propria responsabilità, tutti gli affari della comunità locale nell'ambito delle leggi. Anche i consorzi di comuni (*Gemeindeverbände*) hanno, entro i limiti dei loro compiti fissati dalle leggi, diritto all'autonomia amministrativa secondo le norme delle leggi. 3) La Federazione garantisce che l'ordinamento costituzionale dei *Länder* risponda ai diritti fondamentali e alle disposizioni dei commi 1 e 2.».

²⁴⁴ «Art. 72 – 1) Nell'ambito della legislazione concorrente i *Länder* hanno la facoltà legislativa fino a quando e nella misura in cui la Federazione non fa uso del suo diritto di emanare norme legislative. 2) La Federazione ha in questo campo il diritto di emanare norme legislative qualora sussista la necessità di una regolamentazione legislativa federale, perché: 1°) una questione non può essere regolata efficacemente dalla legislazione di singoli *Länder*, oppure 2°) il regolamento di una questione da parte di una legge di un *Land* potrebbe pregiudicare gli interessi di altri *Länder* o della collettività, oppure 3°) lo esiga la tutela dell'unità giuridica od economica e in particolare la tutela dell'uniformità delle condizioni di vita al di fuori del territorio di un singolo *Land*.».

²⁴⁵ F. PALERMO, *La coincidenza degli opposti*, cit., p. 6.

²⁴⁶ Vi sono poi altri due livelli di enti territoriali, le province (*Kreise*) e i comuni (*Gemeinden*), più i *Regierungsbezirke*, articolazioni periferiche dell'apparato amministrativo statale. Per un approfondimento sull'articolazione territoriale con particolare riferimento alla Germania, si rinvia, tra gli altri, a S. MANGIAMELI (a cura di) *Il ruolo della Provincia nei sistemi territoriali Europei: Italia, Francia, Germania, Spagna, Regno Unito e Polonia. Modelli in comparazione*, rinvenibile in www.upinet.it/2504/spazio_europa_upi_tecla/il_ruolo_della_provincia_nei_sistemi_territoriali_europei; B. BALDI, Governo locale e regionale in Baviera e Catalogna. Una comparazione con l'Emilia-Romagna, in *Ist. fed.*, 2001, p. 1151 ss..

²⁴⁷ «Art. 20 – 1) La Repubblica Federale Germanica è uno Stato federale democratico e sociale. 2) Tutto il potere statale emana dal popolo. Esso viene esercitato dal popolo nelle elezioni e votazioni, e mediante gli speciali organi della legislazione, del potere esecutivo e dalla giurisdizione. 3) La legislazione è vincolata al rispetto dell'ordinamento costituzionale; il potere esecutivo e la giurisdizione sono vincolati al rispetto della legge e del diritto.».

dall'art. 79, che vieta di modificare la ripartizione della Federazione in *Länder*; a questi ultimi è riconosciuta una «potestà pubblica generale», ovvero una «presunzione di competenza» nell'adempimento delle «funzioni statali», delimitata solo da deroghe tassativamente previste dal *Grundgesetz* (art. 30²⁴⁸ GG).

Anche con riferimento al riparto della potestà legislativa, il principio codificato dalla Legge fondamentale del 1949 è tipico degli ordinamenti federali: si è proceduto, difatti, alla «analitica enumerazione delle competenze esclusive» del *Bund*, attribuendo, per converso, i poteri residui ai *Länder* (art. 70²⁴⁹, 1° comma GG).

Tuttavia, nella realtà si è poi verificato un accentramento del potere legislativo in favore del *Bund*, reso possibile dalla stessa Legge fondamentale, poiché al *Bund* era attribuita potestà legislativa esclusiva, concorrente e «quadro». Inoltre, la prescrizione di due successivi procedimenti legislativi (prima a livello federale, poi a livello di ciascun *Land*) si era rivelata gravosa per l'efficienza complessiva del sistema, che, tanto più dopo la riunificazione del 3 ottobre 1990, è diventato sempre più lento e farraginoso. Ciò ha condotto alle iniziative poi concluse con l'approvazione della riforma costituzionale del 2006, con cui si è proceduto, tra l'altro, all'abrogazione dell'art. 75²⁵⁰ GG e, quindi, all'eliminazione della c.d. legislazione quadro (*Rahmengesetzgebung*).

Quanto ai rapporti finanziari tra *Bund*, *Länder* e Comuni, il Costituente del 1949 si preoccupò di disciplinarli in modo organico e minuzioso nel titolo X del *Grundgesetz*, avente ad oggetto la «materia finanziaria» (*Finanzwesen*), e composto originariamente di 11 articoli, dal 105 al 115. Si tratta di una vera e propria

²⁴⁸ «Art. 30 – L'esercizio dei poteri statali e l'adempimento delle funzioni statali competono ai *Länder*, in quanto la presente Legge e fondamentale non preveda, o ammetta un diverso regolamento.».

²⁴⁹ «Art. 70 – 1) I *Länder* hanno diritto ad emanare norme legislative nella misura in cui la presente Legge fondamentale non conferisca alla Federazione la facoltà legislativa. 2) La delimitazione della competenza tra Federazione e *Länder* è regolata dalle disposizioni della presente Legge fondamentale relativa alla legislazione esclusiva e concorrente.».

²⁵⁰ «Art. 75 – La Federazione, sui presupposti di cui all'art. 72, ha il diritto di emanare disposizioni d'inquadramento (*Rahmenvorschriften*), concernenti: 1°) lo stato giuridico delle persone che prestano servizio pubblico nei *Länder*, nei comuni o in altri enti di diritto pubblico; 2°) la disciplina legislativa generale della stampa e dei film; 3°) la caccia, la protezione della natura e la tutela del paesaggio; 4°) la distribuzione delle terre, le circoscrizioni territoriali e il regime delle acque; 5°) le questioni relative alla notificazione della residenza e ai documenti d'identità.».

In base a tale articolo e nelle materie in esso indicate, la Federazione aveva quindi diritto di emanare disposizioni di principio mediante leggi-quadro (*Rahmengesetze*) che solo in casi eccezionali potevano contenere norme di dettaglio o di diretta applicazione. Nell'ipotesi in cui il *Bund* avesse adottato disposizioni di principio, i *Länder* erano obbligati ad emanare le necessarie leggi d'integrazione entro un termine ragionevole fissato dalla legge quadro federale.

Costituzione finanziaria²⁵¹, che si occupa della potestà impositiva e del riparto del gettito tributario, della legislazione finanziaria e dell'amministrazione fiscale, delle sovvenzioni perequative e del bilancio federale, della giurisdizione contabile e del debito pubblico. A differenza della Costituzione di Weimar, che concentrava la potestà impositiva nel *Bund*, il *Grundgesetz* accoglie il principio di separazione delle competenze anche in materia tributaria²⁵².

La Costituzione finanziaria contiene una disciplina minuziosa e complessa che regola la distribuzione del gettito tra i vari livelli di governo e la perequazione finanziaria. Tale disciplina ha dato origine a numerose sentenze del Tribunale costituzionale federale chiamato negli anni a verificare la legittimità costituzionale della legislazione federale di attuazione. Quest'ultimo ha in particolare chiarito che alla base della ripartizione del gettito tra gli enti e della perequazione sta l'idea che la Federazione e i *Länder* debbano godere di una dotazione finanziaria che consenta loro di assolvere efficacemente i propri compiti costituzionali: solo in tal modo, infatti, la autonoma natura statale di *Bund* e *Länder* può divenire effettiva, e rendere concreto il dispiegarsi del principio di autosufficienza e di responsabilità di entrambi i livelli nell'assolvimento dei rispettivi compiti. Il sistema delineato dalla legge fondamentale costituisce applicazione di due diversi modi di distribuzione delle fonti tributarie: il *Trennsystem* (sistema della separazione) e il *Verbundsystem* (sistema della partecipazione al gettito)²⁵³.

²⁵¹ L'impianto originario della *Finanzverfassung* è stato emendato più di venti volte nel corso degli anni, ma ha subito modifiche sostanziali soprattutto ad opera di due leggi di revisione costituzionale, la prima del 23 dicembre 1955 e la seconda del 12 maggio 1969, comunemente denominata *große Finanzreform*. La riforma del 2006 non ha invece prodotto particolari innovazioni, atteso che fu necessario - al fine di sbloccare l'iter complessivo della riforma, che ha avuto un cammino sofferto - scorporare la parte relativa ai rapporti finanziari con l'intesa di procedere ad una successiva approvazione.

²⁵² Confermando la competenza legislativa esclusiva del *Bund* su dazi doganali e monopoli fiscali (art. 105, 1° comma), che risaliva addirittura all'epoca del II *Reich*, mentre assoggetta (nel suo testo originario) alla competenza concorrente della Federazione - fermo restando l'assenso del *Bundesrat* sulle relative leggi (3° comma) - un'ampia gamma di tributi, quali le imposte sui consumi e sui trasferimenti - eccezion fatta per quelle esclusivamente locali, le imposte sul reddito, sul patrimonio, sulle successioni e donazioni e - qualora ciò si renda indispensabile per coprire spese federali - anche le imposte fondiari e sugli affari (*Realsteuern*), fatta salva, in quest'ultimo caso, la facoltà dei *Länder* e dei Comuni di determinare le aliquote (2° comma), come rileva A. ZORZI GIUSTINIANI, *Competenze legislative, cit.*, p. 99.

²⁵³ In tal senso, *Ministero dell'Economia e delle Finanze* - Commissione di studio sul federalismo amministrativo e fiscale del nuovo titolo V della Costituzione, *Autonomia finanziaria e federalismo fiscale. Modelli di decentramento adottati in altri Paesi*, p. 25, rinvenibile in http://www.sitiarcheologici.palazzochigi.it/www.governo.it/maggio%202006/www.governo.it/Presidenza/ACoFF/doc/RAPPORTO_COORDINATO_SSEF/indice_generale_rapporto.html.

In particolare, la perequazione fiscale (*Finanzausgleich*) opera sia in senso verticale tra *Bund* e *Länder*, sia in senso orizzontale tra i vari *Länder*. La prima è disciplinata dall'art. 106, che - per quanto concerne l'imposta sugli affari (*Umsatzsteuer*) - affida alla legge la determinazione delle quote di riparto tra il *Bund* da una parte e la generalità dei *Länder* dall'altra. Il cospicuo gettito della *Umsatzsteuer* ha rappresentato un elemento dinamico nella perequazione verticale ed ha consentito una serie di progressivi aggiustamenti definiti in sede negoziale tra il Cancelliere federale e i rappresentanti dei governi provinciali²⁵⁴.

Complessivamente, quindi, il modello di federalismo fiscale tedesco è connotato essenzialmente da contestuale asimmetria (decisamente accentuatasi in seguito alla riunificazione) e solidarietà, che ispira i meccanismi perequativi continuamente perseguiti.

Non può infine esser trascurata la Francia, che, nonostante la sua storica vocazione centralista, ha preso consapevolezza già dagli anni '50 del secolo scorso delle disfunzioni della centralizzazione e dell'esigenza di riequilibrio del territorio (*aménagement du territoire*) ed ha negli ultimi decenni messo mano a una serie di riforme dell'amministrazione locale, volte al decentramento territoriale, da ultimo elevato al rango di principio costituzionale con la legge n. 276 del 2003²⁵⁵.

²⁵⁴ Così A. ZORZI GIUSTINIANI, *Competenze legislative*, cit., p. 104. Il medesimo A. propone inoltre la seguente sintesi «I principi della *Finanzverfassung* formale e sostanziale si possono così compendiare: a) una *potestà legislativa in materia tributaria* saldamente accentrata nel *Bund*, che consente di garantire una *uniformità normativa* direttamente correlata alle finalità additate dall'art 72, 2° comma, ovvero alla garanzia dell'unità giuridica ed economica e alla instaurazione di un tenore di vita omogeneo nel territorio federale (*Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse*); b) un *sistema di riparto delle imposte* fondato prevalentemente sulla *suddivisione del gettito dei maggiori tributi* fra i diversi livelli di governo; c) una *cooperazione* tra *Bund* e *Länder* nella impostazione e gestione della politica tributaria, garantita dal coinvolgimento del *Bundersrat* nel procedimento legislativo finanziario, con particolare riferimento alla determinazione delle quote di riparto dell'IVA (imposta sugli affari), nonché dall'affidamento alle amministrazioni provinciali delle attività di riscossione e accertamento dei tributi; d) un complessivo *coordinamento delle politiche di bilancio* finalizzato al mantenimento dell'equilibrio economico globale; e) un *complesso meccanismo di redistribuzione verticale e orizzontale delle entrate tributarie con finalità perequative*, che è considerato il fiore all'occhiello del sistema finanziario tedesco.» (ivi, p. 103).

²⁵⁵ Sia consentito, sul punto, il rinvio a F. CALZAVARA, *La premialità fiscale come strumento per favorire le unioni di comuni*, in www.federalismi.it, ed alla bibliografia ivi citata.

CAPITOLO III - L'ATTUAZIONE DELL'ARTICOLO 119 DELLA COSTITUZIONE. LA LEGGE DELEGA

3.1.1. *L'autonomia finanziaria e tributaria degli enti territoriali*

Nei capitoli precedenti è stato illustrato il concetto di autonomia e si è proceduto ad una breve ricostruzione del percorso del regionalismo italiano²⁵⁶. Nell'ambito della definizione di autonomia si è altresì individuata la nozione di autonomia finanziaria, attingendola da autorevole dottrina, quale indeclinabile premessa per lo svolgimento di quell'autonomo potere di indirizzo politico e politico-amministrativo nel quale consiste la autonomia locale garantita dalle norme-principio costituzionali²⁵⁷.

Posto che l'autonomia finanziaria, per consentire in una qualche misura il perseguimento di questo autonomo indirizzo senza ingerenza dello Stato, non può avere solo il ristretto significato di libertà di impiego delle risorse messe a disposizione dallo Stato medesimo (o dalle Regioni nel caso degli enti territoriali minori), essa - secondo la medesima dottrina - dovrebbe comprendere in sé l'autonomia tributaria²⁵⁸.

Quest'ultima va intesa come capacità degli enti di liberamente autodeterminare, 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 più pieno svolgimento dell'autonomia locale e si esprime, in particolare, «nell'esercizio di un

²⁵⁶ V., in particolare, par. 1.2.2.1 e 2.2.

²⁵⁷ Così F. GALLO, *L'autonomia tributaria degli enti locali*, cit. (come già evidenziato, in particolare, *sub nota* 113).

²⁵⁸ Ritiene comunque non coincidenti i due concetti, ma quello di autonomia tributaria compreso in quello di autonomia finanziaria, di cui costituisce una qualificazione, L. TOSI, che sul punto richiama M. TRIMELONI, *Note su «autonomia finanziaria» e «autonomia tributaria» nel sistema normativo dei comuni*, *Riv. dir. fin.*, M. , 1975, II, 285 ss., secondo il quale la nozione di autonomia finanziaria rappresenta il cardine organizzativo della finanza (locale) che si regge principalmente sopra il sistema giuridico di bilancio dell'ente, comprendendo «figure finanziarie che non sono pertinenti alla autonomia tributaria, ossia escludono l'attività di istituzione-imposizione dei tributi autonomi da parte dell'ente locale, svolgendosi, invece, attraverso le figure d'entrate non tributarie e le figure di spesa» (L. TOSI, *Finanza locale*, in *Dig. disc. priv., Sez. comm.*, VI, Torino 1991, p. 141 ss. e *ivi nota* 63).

potere di imposizione che, per suscitarsela, non potrà però essere solamente nominale e di mera attuazione della legge statale, ma dovrebbe svolgersi avendo contenuto normativo e in misura tale da consentire, appunto, agli enti medesimi l'effettivo perseguimento in determinate materie di una 'certa' politica autonoma nell'ambito del loro territorio.».

Altra dottrina ravvisa un'ulteriore definizione, quella di autonomia impositiva (distinguendola dall'autonomia tributaria, consistente nella potestà di istituire tributi e di intervenire sulla disciplina dei medesimi con proprie norme), concretizzantesi nel concreto potere-dovere dell'ente di compiere atti volti alla realizzazione della concreta pretesa dell'ente stesso alla prestazione tributaria, potestà che può spettare ad enti anche differenti da quelli cui compete la potestà normativa tributaria²⁵⁹.

Tale posizione, peraltro, sembra essere riconducibile a quella di chi in precedenza enucleò due momenti, quello della legislazione e quello dell'attuazione della norma tributaria, distinguendo pertanto tra potestà normativa tributaria e potestà amministrativa d'imposizione, intendendosi la prima come il potere (o potestà) di istituire tributi, la seconda come il potere (amministrativo) derivante dalla legge di attuare il prelievo in essa previsto²⁶⁰.

3.1.2. *Cenni storici*

Storicamente, non può non tenersi in considerazione che l'articolazione territoriale più antica è composta dagli enti cittadini, mentre, come si è visto²⁶¹, le Regioni sono una creazione tutto sommato recente. Le città comunali italiane, sin dal medioevo, conoscevano l'organizzazione della finanza pubblica, che, a sua volta, aveva radici profonde nelle strutture precedenti, la fiscalità regia e imperiale, la fiscalità delle signorie locali di nobili, vescovi e monasteri²⁶².

²⁵⁹ A. GIOVANARDI, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, Milano, 2005, p. 60, e, ivi, nota 61.

²⁶⁰ G. A. MICHELI, Corso di diritto tributario, Torino, 1987, p. 86. Come già evidenziato in nota 101, l'A. intende la potestà normativa tributaria come espressione di sovranità; e, del resto, la potestà impositiva è una espressione, non qualitativamente diversa dalle altre, del potere legislativo (così L. ANTONINI, in *Dovere tributario*, cit., p. 145 e, ivi, nota 56, che evidenzia - nella nota seguente - come per Micheli l'enucleazione della potestà tributaria dal potere legislativo avesse un valore essenzialmente classificatorio).

²⁶¹ Cfr. Cap. II, par. 2.2.

²⁶² Così P. CAMMAROSANO, *Le origini della fiscalità pubblica delle città italiane*, in *Revista d'Història Medieval*, 7, pp. 39 ss..

Secoli dopo, alla vigilia dell'unità nazionale la situazione in cui si trovavano gli Stati italiani per quanto concerne l'ordinamento tributario si presentava assai variegata, e l'unificazione politica ebbe in eredità numerosi problemi di coordinamento degli ordinamenti giuridici dei vari stati preunitari. Soprattutto nei primi anni, pertanto, si operò mediante la predisposizione di regole transitorie volte, per un verso, a consentire un graduale mutamento dell'assetto giuridico in una direzione comune e, per altro verso, a garantire il temporaneo mantenimento della disciplina preunitaria, perseguendo un miglioramento del modello esistente, mediante l'abolizione di tributi che si ponessero in evidente contrasto con l'esistenza di uno stato nazionale unitario o che comunque fossero antitetici alla impostazione fiscale tradizionale dello Stato sabaudo²⁶³.

Tantomeno l'imposizione a livello locale era coordinata in un quadro unitario, ma risultava da un insieme assai eterogeneo di tributi; il fondamento dell'imposizione locale post-unitario era collocato nella legge comunale e provinciale - promossa da Minghetti - del 1865, la cui premessa teorica consisteva nella attribuzione agli enti locali di entrate tributarie nettamente distinte da quelle erariali; tuttavia il sistema tributario complessivo risultò ancora scarsamente coordinato in un quadro unitario, presentandosi come un sistema centrale di finanza erariale e vari sistemi decentrati di finanza locale²⁶⁴.

²⁶³ In questi termini, P. BORIA, *Sistema tributario*, cit., cui si rinvia per approfondimenti e dottrina citata. Si veda altresì, per una articolata ricostruzione storica, *ex plurimis*, G. MARONGIU, *La fiscalità delle province nel secondo novecento*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, I, p. 51.

²⁶⁴ Come si può rilevare dall'articolata ricostruzione del sistema dei tributi locali offerta da P. BORIA, *Sistema tributario*, cit.: «In primo luogo si poteva identificare un gruppo di tributi con struttura peculiare, in cui presupposto e base imponibile risultavano diversi rispetto ai tributi erariali. Innanzitutto sono da menzionare quei tributi, già variamente presenti negli ordinamenti preunitari, che presentavano la natura di imposte indiziarie sul reddito: si trattava dell'imposta sul valore locativo delle case, della tassa sull'esercizio di industrie e commerci, delle imposte sui cani, sui domestici, sulle vetture e sugli animali da soma. All'interno di questa categoria di tributi un ruolo significativo spettava all'imposta di famiglia, introdotta nel 1868 ma anch'essa conosciuta nell'esperienza di vari stati preunitari, la cui concreta applicazione era rimessa alle valutazioni di opportunità degli enti locali; questi ultimi infatti disponevano di poteri discrezionali in ordine alla identificazione della fattispecie impositiva, non essendo i caratteri del tributo determinati con esattezza nella legge istitutiva. Peraltro è stato rilevato come le scelte effettuate nei regolamenti degli enti locali presentassero note in gran parte omogenee: in particolare il presupposto dell'imposta veniva identificato con l'agiatezza del nucleo familiare e la base imponibile era individuata avendo riguardo ad elementi indiziari tendenti a denotare il livello di vita della famiglia. La pur evidente contiguità con le imposte sul reddito non alterava l'autonomia dell'imposta sulla famiglia, che si presentava dunque come un medio-sistema distinto e peculiare. Oltre alle imposte indiziarie sul reddito potevano riscontrarsi ulteriori tipologie di tributi locali aventi una fattispecie impositiva peculiare ed autonoma. Senza volersi soffermare sui tributi speciali (quale il contributo speciale di cura o l'imposta di soggiorno) né su alcune tasse di minore incidenza (come la tassa sulle insegne o sull'occupazione di aree pubbliche), è da notare come un particolare rilievo presentassero i dazi di consumo, che sull'esempio dei *droits d'octroi* della

Dopo l'unificazione in Stato, si sono avute varie fasi di oscillazione tra un più marcato accentramento e il decentramento di poteri e funzioni verso la periferia²⁶⁵. Le oscillazioni e le resistenze al decentramento possono essere attribuibili a varie ragioni - non ultime quelle di natura politico-ideologica - solitamente riconducibili all'alternativa se siano preferibili o meno profili organizzatori di unità, centralizzazione e uniformità ai fini della migliore organizzazione dei pubblici apparati e, in ultima istanza, della migliore offerta di servizi ai cittadini. Infatti, l'appartenenza ad una comunità locale non può essere preclusiva dell'appartenenza ad altre comunità, in primo luogo quella statale, ed a tutte le comunità è affidata la cura degli interessi pubblici, da esercitarsi in modo adeguato secondo il principio di sussidiarietà²⁶⁶.

Analogamente, motivazioni di natura politico-economica possono risultare alla base dei rapporti centro-periferia del sistema tributario e dell'assetto della finanza

tradizione francese venivano riscossi sulle merci che passavano per le cinte daziarie dei comuni cosiddetti "chiusi" oppure al momento della vendita per il consumo per i comuni cosiddetti «aperti». Pur venendo avvertiti in ragione del gravame che ponevano al "libero scambio", i dazi interni furono per lungo tempo mantenuti, costituendo una delle principali forme di finanza locale. In posizione secondaria si collocavano poi i tributi locali che presentavano le caratteristiche tipiche di altri tributi erariali. Era il caso delle imposte sul reddito, essendo prevista la facoltà di aggiungere alle imposte erariali imposte locali che si configuravano come una sorta di prolungamento delle prime. Non si trattava peraltro di addizionali che si fondevano con l'imposta erariale creando un tutt'uno inscindibile, bensì di sovrimposte che mantenevano, almeno sotto alcuni profili, una autonomia impositiva: così eventuali esenzioni riguardavano la sola imposta erariale e non si estendevano alle imposte locali. Benché le sovrimposte fossero state congegnate in un ruolo subalterno, ma al contempo illimitato rispetto ai tributi locali con struttura peculiare, ben presto si assistette ad un ribaltamento di tale ordine logico. Le sovrimposte locali vennero consentite solamente per l'imposizione fondiaria ed assunsero un peso sempre maggiore nell'ambito delle risorse finanziarie di comuni e province. (...) D'altro lato, a fronte di una progressiva intromissione dello Stato nell'area specifica dei dazi di consumo, si accentuò il ruolo che questi ultimi esercitavano nell'imposizione locale, venendo allargato sensibilmente il numero dei prodotti interessati. Il quadro complessivo della finanza locale appariva dunque caratterizzato dall'accoglimento del principio di separazione rispetto alla finanza erariale. Ciò esprimeva evidentemente il convincimento che la soluzione ai conflitti verticali tra Stato ed enti locali ed ai conflitti orizzontali tra i vari enti locali in ordine alla potestà tributaria dovesse essere ricercata non in sede centrale, bensì nelle sedi dislocate e periferiche degli enti locali medesimi così da realizzare il massimo di autonomia locale ed al contempo il pieno sfruttamento della materia imponible. Peraltro conseguiva a tale impostazione l'accentuarsi della scomposizione dei medio-sistemi: rispondendo infatti il regolamento dei tributi locali, perfino nella determinazione della fattispecie impositiva (come per l'imposta di famiglia), alle scelte dei singoli enti locali ne risultava evidenziata la relativa peculiarità e specificità.»

²⁶⁵ Come è noto, il decentramento amministrativo, per lo più inteso come formula organizzatoria di pubblici poteri, è principio infine contenuto nell'articolo 5 della Costituzione, unitamente al principio autonomistico; e come quest'ultimo, ha subito un forte ritardo nell'attuazione.

²⁶⁶ Nel senso evidenziato al par. 1.3.2, in particolare *sub* nota 111. Si segnala, sul punto, la ricostruzione di G. FRANSONI, che sottolinea la parziarietà degli enti territoriali rispetto a una più ampia comunità di riferimento, ed offre una efficace sintesi dell'evoluzione dottrinale relativa alla definizione di ente locale, segnatamente con riferimento all'elemento personale e territoriale dell'ente (G. FRANSONI, *La territorialità dei tributi regionali e degli enti locali*, in www.federalismi.it).

locale²⁶⁷. Ciò si interseca del resto con le più generali scelte di politica fiscale e, quindi, anche di carattere economico, che hanno sempre connotato le riforme del sistema tributario erariale nel suo complesso.

Al fine di porre rimedio a un disorganico e contraddittorio quadro d'insieme (probabilmente dovuto sia al peggioramento dei conti pubblici successivo alla prima guerra mondiale, sia al peggioramento dello stato della finanza locale), il legislatore tentò, con il r.d. 14 settembre 1931, n. 1175 (t.u. fin. loc.), una riforma tendenzialmente mirante al coordinamento del sistema ed alla razionalizzazione dei tributi locali.

Tuttavia l'intervento normativo si limitò a poco più di una revisione testuale dell'ordinamento precedente, senza alterare l'impostazione teorica tradizionale e comunque non incidendo in modo significativo sulla struttura dei tributi²⁶⁸. Negli

²⁶⁷ Finanza locale che riteniamo intendersi come quel ramo della finanza pubblica che concerne gli enti territoriali minori, i loro consorzi e le loro aziende, secondo l'accezione offerta da L. TOSI, *Finanza locale*, in *Dig. disc. priv., Sez. comm.*, VI, Torino 1991, p. 141 ss.. Il medesimo A., nella voce citata (e nel successivo aggiornamento nell'anno 2000) dà conto dell'influenza delle teorie politico-economiche dominanti sulle opzioni del legislatore, in particolare laddove rileva «Nel presupposto, confortato dal dato normativo, che il dettato costituzionale non obblighi il legislatore ordinario a configurare i rapporti tra centro e periferia in modo che agli enti minori territoriali siano riconosciuti concreti spazi di autonomia tributaria e se è vero che l'ampliamento della potestà normativa tributaria non si traduce automaticamente e necessariamente in un incremento dell'autonomia d'indirizzo politico dell'ente locale, allora non può che apparire chiaro che le motivazioni che inducono a ricorrere allo strumento tributario e, più in generale, all'ampliamento della potestà normativa in materia di entrate, sono esclusivamente di ordine politico-ideologico. Ecco quindi che mentre il legislatore degli anni settanta è stato pesantemente influenzato dalle teorie dominanti nei due decenni precedenti, volte a privilegiare gli aspetti collegati alla programmazione e al coordinamento - tanto che l'introduzione di nuovi tributi locali come il contributo di edificazione (l. 28-1-1977, n. 10) o il canone o diritto per la raccolta e depurazione delle acque di rifiuto (l. 10-5-1976, n. 319) è il frutto non di un mutamento della concezione dei rapporti finanziari tra Stato e comune, ma dell'attribuzione di nuovi compiti all'ente locale stesso - il legislatore degli anni novanta ha subito l'influenza della riaffermazione di teorie di chiara matrice liberale: l'ottenimento di ampi spazi di autonomia da parte degli enti subcentrali di governo è ritenuto auspicabile perché direttamente collegato all'ampliamento della libertà del singolo cittadino, che può più agevolmente controllare, grazie alla vicinanza, i rappresentanti eletti. Ne deriverebbero positivi effetti in termini di responsabilizzazione degli amministratori, i quali, nella consapevolezza che i loro progetti devono essere finanziati con un inasprimento della pressione tributaria locale da loro stessi deliberata, sarebbero indotti a tenere sotto controllo le spese con maggiore assiduità. Larghi poteri decisionali decentrati sul territorio dovrebbero tradursi inoltre nella possibilità di meglio adattare le caratteristiche dell'imposizione alla realtà locale, consentendo l'attuazione di una vera e propria politica tributaria, funzionale sia al perseguimento di maggiori entrate che all'instaurazione di rapporti con i cittadini-contribuenti improntati a maggiore semplicità e trasparenza.» (si sottolinea che tali riflessioni sono collocate anteriormente alla riforma costituzionale del 2001).

²⁶⁸ Come si evince dal commento che fornisce P. BORIA, *Sistema tributario*, cit.: «Per un verso infatti rimaneva scarsa l'integrazione fra finanza locale e finanza statale e si manteneva la sostanziale scomposizione dei medio-sistemi. Per altro verso veniva ribadita la centralità del ruolo dell'amministrazione statale in ordine alla procedura di accertamento e controllo della materia imponibile. Un certo rilievo assunse, nell'ambito dei tributi propri, la fissazione dell'alternatività dell'imposta di famiglia con l'imposta sul valore locativo delle case d'abitazione, almeno

anni successivi, inoltre, si riprodusse una stratificazione di interventi fuori sistema, e, conseguentemente, anche l'intento di razionalizzazione risultò in pratica vanificato.

Occorse attendere una successiva fase affinché si riprendesse in esame la disorganicità del sistema di finanza locale, allorquando, durante i lavori per la redazione della Costituzione, in Assemblea costituente si aprì un dibattito sul rapporto tra il sistema tributario statale e quello locale, ed in tale sede, fra l'altro, si ipotizzò l'adozione di una legge costituzionale che avrebbe disciplinato le relazioni tra le diverse potestà tributarie e garantito la sfera di autonomia degli enti locali (legge che non fu peraltro mai adottata).

L'esigenza, avvertita sin dagli anni Sessanta, dell'opportunità di un complessivo riassetto dell'ordinamento tributario diede infine luogo alla riforma tributaria degli anni Settanta (la l. 9 ottobre 1971, n. 825, che dettò le disposizioni fondamentali cui informare il riordino). Tale fase è contestuale alla seconda fase del processo di decentramento italiano, che comprende, tra l'altro, la legge 16 maggio 1970, n. 281, con cui si individuano i provvedimenti finanziari per l'attuazione delle Regioni a statuto ordinario e si prevede una delega per il trasferimento delle funzioni amministrative e delle risorse finanziarie e umane necessarie (delega poi esercitata con una serie di decreti legislativi nel 1972).

Si verifica quindi la singolare coincidenza per cui l'istituzione effettiva delle Regioni a statuto ordinario avviene simultaneamente ad una riforma dell'ordinamento

limitatamente ai comuni con popolazione non superiore ai trentamila abitanti. Evidentemente si prendeva atto della contiguità dei due tributi e si tentava di regolamentare la pressione fiscale sul cittadino evitando una imposizione sovrabbondante su analoghe manifestazioni di capacità economica (sia l'imposta di famiglia che l'imposta sul valore locativo erano imposte indiziarie sul reddito; entrambe riguardavano peraltro l'agiatezza della famiglia colpendola in modo complessivo con l'imposta di famiglia o specifico con l'imposta sul valore locativo. Poiché peraltro erano i beni immobili ad indicare nella maggior parte dei casi il livello di ricchezza di una famiglia la differenza tra i due tributi si riduceva notevolmente). La sola novità sul piano della struttura riguardava l'istituzione di un ulteriore tributo, l'imposta comunale sulle industrie, commerci, arti e professioni (ICAP), onde risolvere l'annosa controversia tra i sostenitori di una imposta locale sui redditi professionali e industriali che fosse completamente indipendente da quella erariale (quale poteva essere ad es. la tassa di esercizio) ed i sostenitori della estensione anche ai redditi mobiliari del criterio della sovrainposizione. La potestà impositiva dei comuni e delle province riguardo a tale tributo venne svincolata da quella statale essendo prevista la facoltà di disattendere eventuali agevolazioni erariali ed estendere l'imposizione locale a fattispecie esenti. Ciò valeva evidentemente a riconoscere l'autonomia impositiva dell'ICAP rispetto appunto ai tributi erariali. Peraltro si manteneva un forte collegamento con l'imposta di ricchezza mobile: per un verso era stabilito che l'accertamento effettuato ai fini di quest'ultima imposta valesse anche per l'ICAP, essendo inibito agli uffici comunali di procedere ad un accertamento autonomo; per altro verso la delimitazione della fattispecie impositiva era operata avendo riguardo all'imposta di ricchezza mobile, poiché era alla disciplina stabilita per quest'ultima che occorreva fare riferimento per la soluzione di questioni in merito alla individuazione di un reddito imponibile oppure alla spettanza di detrazioni oppure ancora alla fissazione del momento impositivo.».

tributario che si muove in senso decisamente centralista rispetto alle elaborazioni concettuali precedenti²⁶⁹.

Nel tentativo di riorganizzare un sistema caratterizzato da stratificazioni e disorganicità, la riforma tributaria infatti operò una rivisitazione che andava in senso opposto rispetto all'impostazione che aveva ispirato la riforma del 1865, improntata alla separazione tra finanza statale e locale. Contestualmente all'istituzione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e di altri tributi statali, vennero infatti soppressi numerosi tributi degli enti locali, quali, tra gli altri, l'imposta di famiglia e l'imposta comunale sulle industrie, i commerci, le arti e le professioni. In tal modo venne stravolto l'assetto della finanza locale, rimanendo in capo agli enti minori pochissimi tributi, aventi una incidenza minima sul complesso delle entrate degli enti, che erano pertanto costituite in larghissima parte da trasferimenti di risorse erariali. Ne derivò un sostanziale svuotamento dell'autonomia impositiva degli enti locali, parallelamente ad una forte centralizzazione del prelievo fiscale in capo allo Stato²⁷⁰.

²⁶⁹ Si rinvia, in particolare, a F. GALLO, *L'autonomia tributaria degli enti locali*, cit., p. 36 ss., che evidenzia come in sede di riforma tributaria il dibattito pro e contro l'autonomia degli enti locali sul lato delle entrate non sia stato molto serrato e le tesi antiautonomistiche siano passate senza che vi si opponessero particolari resistenze nemmeno da parte delle agguerrite rappresentanze di detti enti. Come riportato dall'A., uno dei più attivi Ministri delle finanze dell'epoca, Preti, notoriamente acceso antiregionalista, insieme al Ministro a lui avvicinandosi, Reale, ebbe l'indubbio merito, per i fautori di una finanza strettamente centralizzata, di far varare la legge delega n. 825 del 1971, svalutando quasi surrettiziamente ogni residua autonomia tributaria degli enti, ancorché si fossero nel frattempo verificate disfunzioni apicali dell'amministrazione centrale che avrebbero semmai consigliato un diverso e più cauto mutamento di rotta. E se solidi argomenti, quali la diseconomicità dell'eccessiva congerie degli allora vigenti tributi locali e la difficoltà delle amministrazioni a regolamentarli e gestirli produttivamente, militavano a favore di una radicale riforma della finanza locale, essi tuttavia non erano di per sé sufficienti a giustificare l'abbandono totale delle istanze autonomistiche in materia tributaria.

²⁷⁰ In tal senso, la ricostruzione di P. BORIA, *Sistema tributario*, cit., che prosegue rilevando come «l'accentramento delle entrate tributarie nel bilancio dello Stato, oltre a produrre effetti positivi in ordine alla semplificazione dei procedimenti di accertamento e riscossione, comportò una sensibile trasformazione del quadro frastagliato della finanza locale che aveva connotato il precedente ordinamento. Ed inoltre il ridimensionamento dei tributi propri e la centralizzazione delle decisioni in ordine alla conformazione dei tributi locali produssero indubbiamente un maggiore coordinamento dei vari medio-sistemi rispetto al passato. Senonché siffatta riorganizzazione della finanza locale non è risultata in linea con le direttrici di sviluppo del settore pubblico, mostrandosi in particolare inadeguata a garantire un livello di responsabilizzazione degli amministratori degli enti locali in ordine alla copertura della spesa pubblica. Così, pur presentando profili teorici di indubbio valore, particolarmente nell'ottica della formazione di un sistema di tributi organico e coordinato, l'opera riformatrice attuata nel settore della finanza locale è stata rapidamente posta in discussione e ne è stato a più riprese sollecitato il superamento o perlomeno l'integrazione.». Lo stesso Autore riporta altresì i seguenti dati, a titolo esemplificativo: «nel 1970 nei Comuni le entrate da tributi propri (ed in specie dazi di consumo, imposta di famiglia ed ICAP) costituivano circa il 56,76% delle entrate correnti, mentre le compartecipazioni ammontavano all'11,20%; nel 1980 il rapporto era totalmente ribaltato in quanto i tributi propri producevano il 9,74% delle entrate correnti mentre le compartecipazioni rappresentavano il 79,40%. Ancor più netta era la trasformazione per le Province: nel 1970 i tributi propri ammontavano al 28,32% e le compartecipazioni al 42,25%; nel 1980 i tributi propri costituivano

Ciò comportò una dissociazione tra responsabilità impositiva e responsabilità di spesa, e gli amministratori locali si preoccuparono sempre meno della copertura delle spese che deliberavano.

E, d'altro canto, il modello di Stato regionale come configurato dalla seconda fase del decentramento è risultato in realtà caratterizzato da una autonomia legislativa regionale alquanto circoscritta, con le Regioni destinate a connotarsi prevalentemente come enti di amministrazione. E la stessa legge n. 281 del 1970 si pose tendenzialmente in difformità dal disegno costituzionale, poiché modellò la finanza regionale come finanza di trasferimento, realizzando una compressione dell'autonomia finanziaria degli enti regionali, e, come autorevolmente rilevato, fece l'art. 119 oggetto di un'interpretazione elusiva funzionale a tradurre una politica - che sarebbe analogamente stata assunta a base della riforma tributaria dei primi anni '70 - di accentramento del potere impositivo²⁷¹.

rispetto alle entrate correnti lo 0,76% e le compartecipazioni il 94,71%». Emblematica ed incisiva, inoltre, la descrizione di G. MARONGIU, *Evoluzione e lineamenti della finanza locale in Italia*, in *Fin. loc.*, 2005, IX, p. 2: «Il legislatore della riforma tributaria degli anni '70 si disinteressò delle finanze dei Comuni e delle Province o meglio la volle accentrata in nome del mito della programmazione: non bisognava disturbare il manovratore centrale. Tutte le risorse furono accentrate nelle mani dello Stato e pochi tributi furono affidati alle autonomie locali che furono travolte dall'aumento dei prezzi conseguenti allo shock petrolifero del 1974. I Comuni e le Province avrebbero portato i libri in tribunale nella seconda metà degli anni "70" se il legislatore non fosse intervenuto con massicci trasferimenti.».

²⁷¹ Così L. ANTONINI, *La vicenda e la prospettiva dell'autonomia finanziaria regionale: dal vecchio al nuovo art. 119 Cost.*, in *Le Regioni*, 2003 fasc. 1, p. 11 ss., che prosegue «Il modello finanziario che ne derivò assunse progressivamente, fino ai tempi recenti dell'avvio di una stagione riformista, una direzione destinata a complicarsi in decise torsioni, i cui aspetti più macroscopici possono sintetizzarsi nei termini seguenti: a) aggiramento del dettato costituzionale (art. 119, comma 2) relativo all'attribuzione di compartecipazioni ai tributi erariali ("quote di tributi erariali"): queste, fino al 1995, furono sostituite dal Fondo comune regionale (ai sensi dell'art. 8 della l. n. 281 del 1970) alimentato dai gettiti di alcune percentuali di tributi erariali minori riscossi su base nazionale. In questo modo la principale voce del finanziamento ordinario regionale divenne soggetta a determinazione discrezionale da parte del legislatore in sede di formazione del bilancio dello Stato. b) Arbitraria estensione delle forme di finanziamento "delle spese necessarie ad adempiere le funzioni normali", che secondo l'art. 119, comma 2, sarebbe stata possibile solo con "tributi propri e quote di tributi erariali". Il finanziamento, invece, venne attuato con l'istituzione del Fondo per i programmi regionali di sviluppo (ex art. 9 della l. n. 281 del 1970). Questo si trasformò presto in un fondo ripartibile tra tutte le Regioni con criteri analoghi a quelli previsti per il fondo comune, ma con una riserva del 60% a favore del Mezzogiorno che ne accentuava i caratteri perequativi. Analogamente a quanto avveniva per il fondo comune la sua determinazione era disposta su base annuale e demandata alla legge finanziaria. c) Non applicazione del principio dell'eccezionalità per giustificare l'assegnazione di contributi speciali (art. 119, comma 3). Ne conseguì la proliferazione di trasferimenti statali vincolati, caratterizzati dall'incertezza della loro quantificazioni, notevolmente variabili per effetto delle rideterminazioni e dei rifinanziamenti operati in sede annuale dalla legge finanziaria dello Stato. Basti qui ricordare: 1) il Fondo sanitario nazionale di parte corrente (istituito con la l. n. 833 del 1978) che, determinato annualmente sulla base della spesa storica, sistematicamente sottostimava i fabbisogni di spesa imponendo poi l'intervento statale a copertura dei disavanzi accumulati; 2) il fondo nazionale trasporti (istituito con la l. n. 151 del 1981) anch'esso destinato a dar vita ad un comparto caratterizzato da

Verso la fine dello scorso secolo, in ragione di una fase propulsiva dovuta alla vivacità del dibattito su taluni principi - quali il decentramento e la sussidiarietà - in sede europea, non disgiunta dalla spinta dovuta a contingenze economiche che induceva a chiedersi se non fosse il caso di responsabilizzare i livelli decisionali più vicini al cittadino, si sono alzati degli intensi, anche se non sempre coerenti, venti riformatori.

Di tale nuova fase di riforma si possono focalizzare alcune fasi salienti: una prima è costituita dall'approvazione della l. 8 giugno 1990, n. 142, che costituì un punto di svolta poiché per la prima volta il Parlamento approvava una legge generale di ordinamento delle autonomie locali; più o meno contestualmente venne approvata una legge delega per procedere ad una riforma della legislazione in materia di tributi locali (l. 23 ottobre 1992, n. 421²⁷²).

Nel contempo, ebbe luogo la specifica azione riformatrice degli anni Novanta, che è intervenuta: a livello ordinamentale, perseguendo il c.d. «federalismo amministrativo a Costituzione invariata», concretizzato dalla «riforma Bassanini», consistente in primo luogo nella l. 15 marzo 1997, n. 59, ed in successivi atti normativi (c.d. «terzo decentramento»); a livello di sistema tributario per mezzo dei decreti legislativi adottati in forza della delega contenuta nella l. 23 dicembre 1996, n. 662, tra i quali, ai fini che ci occupano, assume particolare rilievo il d. lg. 15 dicembre 1997, n. 446, il quale, nell'istituire l'imposta regionale sulle attività produttive, operò un riordino della disciplina dei tributi locali ed inoltre attribuì agli enti locali quote di gettito di tributi erariali e regionali.

un'esigenza di spesa superiore ai trasferimenti, dove i deficit annuali venivano ripianati con assegnazioni specifiche da parte dello Stato; 3) i trasferimenti per l'attuazione degli interventi programmati in agricoltura (artt. 3 e 6 della l. n. 752 del 1986), a sostegno di livelli occupazionali del settore e dei redditi agricoli, diretti a perseguire obiettivi di riequilibrio territoriale e di difesa dell'ambiente rurale; 4) i trasferimenti dell'Unione Europea in attuazione dei programmi comunitari, realizzati in base anche al cofinanziamento di Stato e Regioni. d) Svilimento delle potenzialità di autonomia impositiva consentite dall'art. 119, commi 1 e 2, per cui le Regioni si sono trovate a versare in una situazione di sostanziale impossibilità di esercizio della potestà tributaria, limitata solo a modesti spazi di autodeterminazione delle aliquote. Le entrate tributarie attribuite alle Regioni dalla l. n. 281 del 1970 costituivano forme di sovrapposizione o scomposizione di tributi nazionali allora vigenti, con un rilievo quantitativo marginale.».

²⁷² Successivamente oggetto di varie modifiche e infine confluita nel t. u. degli enti locali (d. lg. 18 agosto 2000, n. 267); nel corpo della legge trovarono posto talune affermazioni di principio forti, quali la proclamazione della «autonomia finanziaria nell'ambito delle leggi e del coordinamento della finanza pubblica» (art. 2, comma 4), e quella per cui «la legge assicura, altresì, agli enti locali potestà impositiva autonoma nel campo delle imposte, delle tasse delle tariffe, con conseguente adeguamento della legislazione tributaria vigente» (art. 54).

Infine, sull'onda di varie spinte intervenne quindi la riforma del Titolo V della Parte II della Costituzione, operata con l. cost. 18 ottobre 2001, n. 3, che avrebbe comportato un cambiamento incisivo nell'ordinamento degli enti territoriali; dopo anni di supplenza della Corte costituzionale per ovviare ad un disegno riformatore talvolta incerto e lacunoso, si perviene infine all'approvazione della l. 5 maggio 2009, n. 42²⁷³.

3.1.3. *L'autonomia finanziaria e tributaria nel sistema costituzionale previgente e nell'attuale*

È opportuno a questo punto soffermarsi sull'art. 119 nelle due versioni, quella originaria²⁷⁴ e quella vigente²⁷⁵, come sostituita ad opera della riforma del 2001.

A partire dal primo comma, si nota come nella versione precedente fosse previsto solo il riconoscimento dell'autonomia finanziaria regionale, e nelle «forme e nei limiti stabiliti dalla legge», mentre, nel nuovo testo, il primo elemento che viene in evidenza è l'attribuzione dell'autonomia a tutti gli enti territoriali, non più quindi limitata alle sole Regioni. Si è inoltre espressamente prevista la specificazione di tale

²⁷³ «Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione».

²⁷⁴ «Art. 119 - Le Regioni hanno autonomia finanziaria nelle forme e nei limiti stabiliti da leggi della Repubblica, che la coordinano con la finanza dello Stato, delle Province e dei Comuni.

Alle Regioni sono attribuiti tributi propri e quote di tributi erariali, in relazione ai bisogni delle Regioni per le spese necessarie ad adempiere le loro funzioni normali.

Per provvedere a scopi determinati, e particolarmente per valorizzare il Mezzogiorno e le Isole, lo Stato assegna per legge a singole Regioni contributi speciali.

La Regione ha un proprio demanio e patrimonio, secondo le modalità stabilite con legge della Repubblica.».

²⁷⁵ «Art. 119. – I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa.

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. Dispongono di partecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio.

La legge dello Stato istituisce un fondo perequativo, senza vincoli di destinazione, per i territori con minore capacità fiscale per abitante.

Le risorse derivanti dalle fonti di cui ai commi precedenti consentono ai Comuni, alle Province, alle Città metropolitane e alle Regioni di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite.

Per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, per rimuovere gli squilibri economici e sociali, per favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona, o per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle loro funzioni, lo Stato destina risorse aggiuntive ed effettua interventi speciali in favore di determinati Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni.

I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno un proprio patrimonio, attribuito secondo i principi generali determinati dalla legge dello Stato. Possono ricorrere all'indebitamento solo per finanziare spese di investimento. È esclusa ogni garanzia dello Stato sui prestiti dagli stessi contratti.».

autonomia, che deve esser riferita tanto all'entrata che alla spesa. Espungendo il rinvio alla legge dello Stato, poi, l'autonomia finanziaria trova ora il proprio riconoscimento direttamente nella Costituzione, senza la necessaria mediazione di una legge statale che ne definisca forme e limiti.

Come rilevato da studiosi²⁷⁶ del dibattito giurisprudenziale e dottrinale avente ad oggetto il vecchio testo dell'art. 119, vi era un consenso generale²⁷⁷ in ordine al fatto che l'autonomia finanziaria proclamata nel primo comma comprendesse la possibilità di individuare l'oggetto e la misura delle spese proprie dell'ente regionale mentre, per contro, oggetto non solo centrale, ma quasi unico, sia dell'attenzione degli studiosi, sia del travagliato rapporto istituzionale fra Stato e Regioni, fu il problema dell'autonomia delle Regioni sul fronte delle entrate. Ciò fu precipuamente imputato alla carenza di indicazioni, nel testo costituzionale, in merito al reciproco atteggiarsi delle fonti normative statali e degli enti territoriali²⁷⁸.

Tale dottrina, in particolare, ha posto in evidenza come il dibattito si animò considerando «se tale autonomia tributaria fosse limitata alla sola partecipazione alle entrate dello Stato, ovvero alla sola possibilità di applicare tributi già totalmente disciplinati dalla legge statale, oppure anche estesa alla posizione di una regolamentazione di dettaglio afferente elementi marginali della struttura del tributo, o, infine, se l'autonomia si presentasse nel massimo grado, consistente nella cosiddetta potestà normativa tributaria (ossia il potere di disciplinare compiutamente il tributo in tutti i suoi aspetti).»²⁷⁹. Secondo la medesima dottrina, al di là delle singole tesi variamente prospettate, le argomentazioni volte a restringere la portata dell'autonomia regionale in tale materia risultavano scarsamente convincenti laddove

²⁷⁶ G. FRANSONI, G. DELLA CANANEA, *sub Art. 119 Cost.*, in R. BIFULCO, A. CELOTTO e M. OLIVETTI (a cura di) *Comm. cost.*, I, *Artt. 1- 54*, Torino, 2006, par. 1.2.

²⁷⁷ Ma, v., in senso difforme, E. RIGHI, *Tributi regionali, Enc. Dir.*, che rileva come sul contenuto e sulla portata dell'autonomia finanziaria regionale non esista un'interpretazione concorde ed univoca, in particolare perché per talune interpretazioni «autonomia finanziaria» dovrebbe significare non soltanto la mera disponibilità dei mezzi economici occorrenti alla realizzazione dei compiti e dei fini istituzionali dell'ente, ma anche autonoma determinazione dei modi di acquisizione di tali mezzi. A. GIOVANARDI, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, cit., p. 73 ss., reputa l'art. 119, primo comma, una norma tra le più complesse ed oscure dell'intera Carta Fondamentale, non solo per l'inevitabile vaghezza, tipica delle disposizioni di principio, del solenne riferimento all'autonomia finanziaria, ma anche perché a tale concetto, positivamente affermato, facevano da contraltare limitazioni, cautele e giustapposizioni di nozioni ad esso tendenzialmente contraddittorie, in particolare per il rinvio a leggi della Repubblica, che veniva a costituire una sostanziale decostituzionalizzazione della materia della finanza regionale.

²⁷⁸ Di tale circostanza dà esaurientemente conto A. GIOVANARDI, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, cit., p. 91 e *passim*.

²⁷⁹ G. FRANSONI, G. DELLA CANANEA, *sub Art. 119 Cost.*, cit..

erano fondate sul significato proprio dell'espressione «autonomia finanziaria» ricavabile dall'art. 119 Cost. in quanto l'ampiezza e l'indeterminatezza di tale espressione non apparivano assolutamente sufficienti a dimostrare che i Costituenti avessero volutamente escluso ogni vera forma di autonomia tributaria. «Specularmente, però, la tesi più accentuatamente regionalista e la stessa concreta dinamica politico-istituzionale erano destinati ad arenarsi nelle secche del limite che la Costituzione poneva a tale autonomia, cioè in quel 'coordinamento', affidato alla legge ordinaria statale, che rese di fatto quasi del tutto insignificante l'autonomia finanziaria comunque configurata.»²⁸⁰.

Ma sono proprio i sostenitori della tesi più accentuatamente regionalista a dimostrare come, più che ad una oscurità del testo costituzionale previgente, sia stata una lettura prettamente formalistica - se non addirittura «giacobina», e, dunque, per ciò solo antiautonomistica della legge fondamentale – che ha omesso di porre al centro dell'esperienza giuridica il rapporto giuridico d'imposta (il quale, proprio perché rapporto, presuppone l'esistenza di soggettività costituzionalmente riconosciute e tutelate) ad impedire sviluppi ordinamentali contrari a soluzioni organizzative di stampo centralistico e burocratico²⁸¹.

²⁸⁰ «Ad una più attenta considerazione, ciò non appare affatto casuale. La più persuasiva ricostruzione dei lavori preparatori all'art. 119 Cost. attesta, infatti, insieme all'esistenza di equivoci di fondo e gravi incertezze in ordine all'autonomia regionale in genere, la percezione assai netta, condivisa da tutti coloro che si interessarono alla disposizione, della assoluta centralità e, al tempo stesso, della estrema problematicità dell'attribuzione alle Regioni di un'autonomia finanziaria che si estendesse anche all'individuazione delle fonti di entrata. Problematicità, tuttavia, che non era determinata dal riconoscimento in sé di tale forma di autonomia. Infatti, contrariamente alla diffusa opinione secondo cui la Costituzione del 1948 si fosse in buona sostanza ispirata alla concezione della finanza pubblica e al corrispondente assetto istituzionale propri del periodo liberale, essa presentava almeno due significativi elementi innovativi. Il primo era la concezione tutt'altro che neutrale della finanza, come è dimostrato dalla previsione - nella prima parte della Costituzione - di interessi pretensivi dei privati nei confronti dei pubblici poteri. Il secondo riguardava l'acquisizione e l'impiego delle correlative risorse finanziarie. Non è privo di rilievo, a questo proposito, che l'art. 53 faccia riferimento al «sistema tributario», anticipando la configurazione dell'assetto istituzionale in termini di poliarchia, sancita dall'art. 119. Questo, infatti, non faceva più coincidere la finanza pubblica con quella statale, alla quale si aggiungevano la finanza regionale e quella locale (...). Inoltre, attribuiva alle Regioni tributi propri e quote di tributi erariali e chiariva che le entrate autonome servivano a finanziare i bisogni per le spese necessarie per adempiere le funzioni normali, demandando allo Stato il compito di effettuare ulteriori interventi di tipo perequativo, con specifico riferimento per il Mezzogiorno e le Isole.», così G. FRANSONI, G. DELLA CANANEA, *sub Art. 119 Cost.*, cit.. La varietà di posizioni e l'intenso dibattito sono altresì testimoniati da A. GIOVANARDI, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, cit., p. 152 ss..

²⁸¹ Così M. BERTOLISSI, in particolare ne *Il bilanciamento tra solidarietà e responsabilità nell'ambito del federalismo fiscale*, in *Fed. fisc.*, 1/2011, p. 21. Il medesimo A., rimarcando la persistente prospettiva esegetica che non consente di abbandonare il mito della «Repubblica, una e indivisibile», ripercorre in modo critico, a titolo emblematico, proprio la ricostruzione che dell'art. 119 hanno offerto

E i medesimi studiosi hanno infatti poi manifestato analoghe riserve nei confronti della versione riformulata dell'art. 119 Cost., che lascia intuire, relativamente all'autonomia finanziaria degli enti *sub*-statali, un approccio altrettanto formalistico, in modo sostanzialmente conforme alla precedente disposizione, risultando tuttora assenti, in sostanza, gli elementi costitutivi del rapporto giuridico di imposta sui quali si fonda l'autonomia e la responsabilità politica degli enti, lasciando, di fatto, lo Stato in una posizione assolutamente dominante in sede di riparto della funzione finanziaria²⁸².

Quanto al (mancato) riconoscimento costituzionale dell'autonomia finanziaria degli enti locali²⁸³ nel previgente art. 119, si potevano rinvenire essenzialmente due orientamenti dottrinali²⁸⁴: il primo, maggiormente ancorato al disposto letterale, riteneva che il mero riferimento ad una «finanza» degli enti locali sottendesse una graduazione differenziata di autonomia; il secondo, muovendo da un'interpretazione funzionale del testo costituzionale, perveniva ad una lettura valorizzatrice dell'autonomia degli enti minori in tutte le sue sfaccettature²⁸⁵.

La formulazione vigente del secondo comma dell'art. 119 fornisce poi ulteriore riconoscimento all'autonomia finanziaria, con l'enunciazione espressa secondo cui gli enti territoriali hanno risorse autonome, che intende proclamare il superamento del sistema di finanza derivata.

Immediatamente dopo, nell'identificare tali risorse, viene in primo luogo sancito che i medesimi enti possano stabilire e applicare tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario.

Appare evidente l'elemento di discontinuità, nel senso di una estrinsecazione del principio autonomistico, nella locuzione «stabiliscono e applicano» rispetto alla

G. FRANSONI, G. DELLA CANANEA, *sub Art. 119 Cost.*, cit. (in *Federalismo fiscale: una nozione giuridica*, in *Fed. fisc.*, 1/2007, p. 24 ss.).

²⁸² In tal senso, M. BERTOLISSI, in *Autonomia finanziaria e distribuzione delle risorse*, in AA.VV., *Le autonomie territoriali: dalla riforma amministrativa alla riforma costituzionale*, a cura di G. BERTI e G. C. DE MARTIN, Milano 2001, p. 115 ss., ed anche in *L'autonomia finanziaria delle Regioni ordinarie*, in *Le Regioni*, 2004, 2/3, p. 429 ss..

²⁸³ I quali, innanzitutto, essendo sforniti del potere legislativo, soggiacciono al limite posto dalla riserva di legge di cui all'art. 23, come in precedenza esaminato (*sub par. 1.2.3.*).

²⁸⁴ Dei quali dà minuziosamente conto, A. GIOVANARDI, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, cit., p. 154 ss..

²⁸⁵ Tale orientamento è da riferirsi primariamente a F. GALLO, *L'autonomia tributaria degli enti locali*, cit., ed alla ricostruzione evidenziata all'inizio del presente capitolo.

precedente versione «sono attribuiti»²⁸⁶. Tale locuzione ha richiamato l'attenzione della migliore dottrina, che ha, tra l'altro, ravvisato come, mediante l'endiadi, si sia inteso precisare che l'autonomia tributaria debba essere estesa anche a fasi del procedimento di applicazione del prelievo (liquidazione, riscossione, accertamento), sempre nei limiti stabili dai princípi statali di coordinamento²⁸⁷.

Viene quindi in risalto il principio (*recte*, i princípi) di coordinamento (della finanza pubblica e del sistema tributario), cui il medesimo secondo comma dell'art. 119 assoggetta il potere degli enti di stabilire ed applicare tributi ed entrate propri, unitamente al vincolo dell'armonia con la Costituzione. Va altresì rammentato che l'art.117, terzo comma, pone tra le materie ripartite tra Stato e Regioni l'armonizzazione dei bilanci pubblici e il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario.

In precedenza si è già verificato come la Corte costituzionale abbia nella sua giurisprudenza in buona parte provveduto ad una elaborazione dei princípi di coordinamento²⁸⁸. Ma la più avvertita dottrina aveva già, poco dopo la riforma del 2001, cesellato i contorni del coordinamento sulla base del coordinato disposto degli artt. 117 e 119, ritenendo che dal complesso delle disposizioni di tali articoli dovesse conseguire che lo strumento della legge statale «quadro» o «cornice» o di «principio» fosse adottabile solo per la determinazione dei «princípi fondamentali», mentre il coordinamento non riconducibile a detti princípi andasse effettuato, ai sensi dell'art. 117, terzo comma, solo dalla legge regionale nei confronti degli enti locali.

²⁸⁶ Come autorevolmente sostenuto, infatti, «L'esplicita attribuzione agli enti locali di una espressa "autonomia finanziaria di entrata e di spesa" (comma 1) e del conseguente potere di *stabilire* e *applicare* "tributi propri in armonia con la Costituzione" (comma 2) dovrebbe offrire agli enti stessi un margine di "discrezionalità" e di autonomia nella determinazione di detti elementi maggiore di quello che consentiva il previgente regime costituzionale, privo com'era di un espresso riconoscimento dell'autonomia tributaria degli enti locali (che non fosse quello, generale ed astratto, della promozione delle autonomie enunciato dall'art. 5 e quello, implicito, della preesistenza alla Costituzione di un sistema di finanza locale). Del resto, il verbo "stabilire" usato dal legislatore costituzionale significa semanticamente proprio "determinare", "fissare", "indicare stabilmente" ed ha perciò un significato ben più pregnante del verbo "istituire", usato, vigendo il vecchio titolo V, dal legislatore ordinario per indicare quello che allora era il contenuto più rilevante dell'autonomia impositiva dell'ente locale, e cioè il "deliberare" e il "decidere" l'applicazione di un tributo già "stabilito" dalla legge (statale o regionale): un tributo "istituito" dall'ente locale è normalmente un tributo già in precedenza "stabilito" nella sua struttura da un altro livello di governo; un tributo "stabilito" è invece qualcosa di più e cioè un tributo determinato dallo stesso ente locale e solo abbozzato dalla legge statale regionale.», così F. GALLO, *Prime osservazioni*, cit..

²⁸⁷ Così L. ANTONINI, *L'attuazione del federalismo fiscale*, in www.federalismi.it, p. 5. Si veda, altresì, A. GIOVANARDI, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, cit., p. 181, e, ivi, nota 35.

²⁸⁸ V. *sub par.* 2.4.

Secondo tale dottrina, il coordinamento, infatti, presupporrebbe, per sua natura ed essenza, un soggetto che, nell'interesse generale dell'ordinamento, ha il compito di allineare gli interessi delle Regioni, dello stesso Stato e degli enti locali; un soggetto cioè che esercita un potere, appunto, di coordinamento. E con il nuovo art. 117, terzo comma, questo potere, diversamente dal precedente art. 119, primo comma, non spetta più allo Stato per quanto riguarda le materie estranee ai principi fondamentali, proprio perché la potestà legislativa in tema di coordinamento è ora espressamente attribuita alla Regione dallo stesso terzo comma.²⁸⁹

Effettuata tale premessa, la medesima dottrina procede ad una ricognizione di quelli che dovrebbero essere i principi fondamentali da riservare alla potestà legislativa dello Stato, e li individua essenzialmente: *a*) nella razionalità e coerenza dei singoli istituti tributari e del sistema tributario nel suo complesso; *b*) nella omogeneità²⁹⁰ tra loro dei tributi che le Regioni potranno distintamente disciplinare nello svolgimento della loro potestà legislativa; *c*) nella semplificazione sia dei sistemi tributari sia degli adempimenti posti a carico dei contribuenti; *d*) nella limitazione dei trattamenti fiscali agevolativi, previsti dalle leggi regionali o regolati dagli enti locali, che si rivelino fattori rilevanti di competizione dannosa; *e*) nella trasparenza delle decisioni di entrata (e di spesa) e nell'efficienza che ogni amministrazione, regionale o locale, deve garantire in termini di costi e benefici quanto all'amministrazione dei tributi.

Dal principio *sub a*), in particolare, potrebbe discendere il principio di contenenza, da intendersi come principio «secondo il quale è posto a carico delle Regioni, che vogliono esercitare la potestà legislativa d'imposizione, l'obbligo di

²⁸⁹ Così F. GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119*, cit., che prosegue «Il coordinamento realizzato fuori dai principi fondamentali può riguardare, dunque, solo il rapporto tra Regioni ed enti locali e non il rapporto tra Stato, le Regioni e gli enti locali. Lo Stato, in quanto non sovraordinato alle Regioni nelle materie di legislazione concorrente (e, quindi, in materia di coordinamento), resta di conseguenza titolare di un potere di coordinamento nei confronti delle Regioni e degli enti locali solo per quanto attiene alla determinazione dei principi fondamentali. E tale potere svolge non in quanto Stato-persona - e cioè come ente equordinato rispetto agli ordinamenti coordinati (tra i quali è compreso lo stesso Stato-persona) - bensì quale Stato-ordinamento e cioè in nome e nell'interesse (non della finanza statale, ma) della finanza pubblica nel suo complesso. I limiti alla "competenza" finanziaria regionale imposti dalla legge statale derivano, quindi, solo dalla tutela di interessi pubblici generali che fanno capo all'ordinamento generale e non all'ordinamento particolare concorrente dello Stato(-persona).».

²⁹⁰ Quello di omogeneità dovrebbe essere in particolare un principio armonizzatore che impone di istituire tributi regionali e locali i quali, pur essendo diversi, *b1*) siano tuttavia conciliabili e non antitetici quanto alla natura, *b2*) siano rispettosi del principio di progressività, *b3*) siano, seppur *lato sensu*, dello stesso genere e si innestino, comunque, armonicamente nel sistema complessivo.

previamente valutare la “continenza” dell’interesse espresso dall’elemento materiale del presupposto (che vanno a scegliere) negli interessi compresi nell’elencazione costituzionale delle competenze regionali²⁹¹». Naturalmente dal principio di continenza e dalla ripartizione tra Stato e Regioni della potestà legislativa dovrebbe conseguire, come necessario corollario e specificazione, l’ulteriore limite costituito dal fatto che la Regione non può individuare una base imponibile sovrapposta ad un’altra base già gravata dai tributi statali²⁹².

La dottrina si è in generale ampiamente soffermata sull’individuazione dei princípi di coordinamento²⁹³. Oltre a quelli dianzi citati, è stata, ad esempio, ritenuta

²⁹¹ Così F. GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119*, cit., p. 585 ss..

²⁹² Altra dottrina ritiene, per contro, che, non essendovi, nella nostra Costituzione, come in altre, la ripartizione dei tipi di tributi riservati allo Stato centrale, e dei tipi di tributo riservati agli enti *sub-centrali*, «si deve ritenere che oggetto del “coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario” sia la definizione dei tributi, o tipi di tributo, che possono far parte del sistema tributario come tributi propri delle regioni o degli enti *sub-regionali*. Se spetta dunque alla legge statale di coordinamento stabilire quali possono essere i tributi propri della regione, non ha ragion d’essere l’affermazione d’un siffatto principio di continenza. Alle regioni non spetta invece alcuna potestà di valutazione. Né è configurabile un principio di continenza, che limiterebbe il potere statale di coordinamento. Nulla dunque impedisce, alla legge di “coordinamento”, di prevedere tributi regionali o locali aventi come presupposto gli stessi cespiti che sono colpiti da leggi statali (come avviene, tradizionalmente, con sovrimposte e addizionali)» (F. TESAURO, *Le basi costituzionali della fiscalità regionale e locale*, in *Fin. loc.*, 9/2005, p. 24, e, *ivi*, nota 12). Rilevano, per contro, la «centralità del così detto principio di continenza, in virtù del quale per un verso l’oggetto del tributo regionale o locale (la materia imponibile) deve essere ricompreso nell’ambito delle materie e degli interessi la cui cura è devoluta alla potestà legislativa delle regioni, e per altro verso in tali materie non sono ammissibili ingerenze impositive da parte dello Stato» M. BASILAVECCHIA, L. DEL FEDERICO e F. OSCULATI, *Il finanziamento delle Regioni a statuto ordinario mediante tributi propri e partecipazioni: basi teoriche ed evidenza empirica nella difficile attuazione dell’art. 119 della Costituzione*, in *Ist. fed.*, 5/2006, p. 684.

²⁹³ Va altresì evidenziato che l’Alta Commissione per la definizione dei meccanismi strutturali del federalismo fiscale (ACoFF), col compito di indicare al Governo «i princípi generali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema», nella sua Relazione sull’attività svolta ha elaborato una serie di princípi, volti a garantire: a) una definizione dell’assetto di competenze, laddove il processo di attuazione della Costituzione coinvolge la discrezionalità dei legislatori statale e regionali, capace di garantire l’equilibrio economico e finanziario complessivo del Paese e la sostenibilità della finanza pubblica; b) la correlazione tra prelievo fiscale e beneficio connesso alle funzioni esercitate; c) il principio di responsabilità (implicito invero in quello di correlazione); d) la trasparenza e l’efficienza delle decisioni di entrata e di spesa; e) il concorso di tutte le pubbliche amministrazioni alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica posti dalla disciplina comunitaria in materia di condizioni di bilancio degli Stati membri, mediante la progressiva riduzione del finanziamento delle spese in disavanzo e dell’ammontare del proprio debito, in conformità alle previsioni del Patto di stabilità interno; f) l’adozione, da parte di tutti i livelli di governo, di sistemi contabili uniformi che consentano di rilevare con sufficiente grado di affidabilità gli andamenti generali della finanza pubblica; g) il potere di Regioni, Città metropolitane, Province e Comuni d’indebitarsi soltanto per spese d’investimento (cd. *golden rule*); h) la limitazione dei trasferimenti di risorse a destinazione vincolata; i) la limitazione dei trattamenti fiscali agevolativi, previsti dalle leggi regionali o regolati dagli Enti locali, che si rivelino fattori rilevanti di competizione dannosa; j) la sufficienza delle risorse finanziarie ai fini dell’esercizio delle competenze attribuite a Regioni ed Enti locali; k) l’obbligo per le Regioni di garantire l’autonomia e l’equilibrio finanziario degli Enti locali, nell’esercizio delle proprie competenze legislative; l) la razionalità e la coerenza dei singoli tributi e del sistema nel suo complesso; la semplificazione del sistema tributario e degli adempimenti a carico

senz'altro opportuna la previsione del «principio di correlazione»²⁹⁴ tra prelievo fiscale e beneficio connesso alle funzioni esercitate, che, se applicato coerentemente, potrebbe consentire un omogeneo riordino delle basi imponibili tra le istituzioni, e rappresentare un filtro nell'istituzione dei tributi propri. Tale principio si basa, infatti, sulla considerazione che debba sussistere un legame tra il prelievo fiscale e il beneficio fornito dall'ente che percepisce il gettito. In altre parole, è diretto a garantire la corrispondenza tra responsabilità finanziaria e amministrativa, ovvero, in termini tributari, che si realizzi una tendenziale equivalenza tra «cosa tassata» e «cosa amministrata»²⁹⁵.

3.1.4. *Le fonti di finanziamento degli enti territoriali*

Il secondo comma dell'art. 119 specifica altresì che le risorse ordinarie degli enti territoriali sono costituite da: tributi propri; compartecipazioni al gettito dei tributi erariali riferibile al territorio dell'ente; entrate proprie (derivanti da attività economiche e rendite patrimoniali).

dei contribuenti; m) la continenza e la responsabilità nell'imposizione di tributi propri, al fine di salvaguardare il necessario legame tra il presupposto materiale del tributo e gli interessi la cui tutela è affidata all'ente impositore; n) l'omogeneità dei tributi regionali e locali; o) l'omogeneità tra loro dei tributi che le diverse Regioni potranno distintamente disciplinare nello svolgimento della loro potestà legislativa; p) l'impegno di tutti i livelli di governo a rispettare il principio di sussidiarietà fiscale; q) il divieto di doppia imposizione sulla medesima fattispecie imponibile; r) la lealtà istituzionale fra tutti i livelli di governo; s) i principi di territorialità, neutralità dell'imposizione e divieto di esportazione delle imposte.

²⁹⁴ Tale principio trova un antecedente nelle teorie che hanno ricostruito la contribuzione fiscale come una sorta di «corrispettivo» dei diritti politici, come un prezzo che il cittadino era tenuto a pagare allo Stato per il fatto di farne parte, identificando il tributo secondo uno schema valorizzante l'esistenza di una correlazione in termini di «scambio» tra tributi e servizi pubblici. Una siffatta ricostruzione del fenomeno tributario in termini marcatamente privatizzanti, che in certo modo rivalutavano la relazione sinallagmatica, posta ora tra tributo e servizi pubblici, è riconducibile essenzialmente alla scuola di Pavia e al suo principale rappresentante, B. GRIZIOTTI (per approfondimenti si rinvia, tra gli altri, ad A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 2005, p. 83 ss., e a P. BORIA, *Sistema tributario*, in *Dig. disc. priv.*, Sez. Comm., XIV, Torino 1997).

²⁹⁵ Così L. Antonini, *I principi di coordinamento del federalismo fiscale*, in L. ANTONINI (a cura di), *Verso un nuovo federalismo fiscale*, Milano, 2005, p. 80 ss.. In tal modo - prosegue l'A. -, i soggetti passivi avrebbero la percezione che l'Ente raccoglie il gettito a fronte di un servizio la cui erogazione rientra nella sua competenza. Infine, il principio di correlazione consente di individuare i livelli di governo cui assegnare le compartecipazioni, in base al servizio che essi rendono alla fattispecie colpita dall'imposizione, favorendo, inoltre, l'attivo coinvolgimento nella lotta all'evasione degli enti cui vengano attribuite le compartecipazioni stesse, poiché questi sono in ottima posizione per controllare la reale consistenza della base imponibile, e direttamente interessati ad un recupero dell'evasione, in quanto titolari della compartecipazione. In altra sede, il medesimo A. fa presente come il principio di correlazione appaia innovativo nella formulazione ma antico nella sostanza, rimandando al principio del beneficio, caro ai grandi scienziati delle finanze italiani, quali A. DE VITI DE MARCO e L. EINAUDI (L. ANTONINI, *L'Alta Commissione e l'esigenza del federalismo fiscale*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2006, p. 1249).

Quanto ai tributi propri, si è già avuto modo di ripercorrere l'elaborazione giurisprudenziale in ordine a tale definizione²⁹⁶.

La Corte costituzionale, infatti, ha chiarito²⁹⁷ che per tributo regionale proprio (o «autonomo»), ai sensi del nuovo art. 119 della Costituzione, deve intendersi esclusivamente un tributo istituito con legge regionale nel rispetto dei principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario definiti dallo Stato. Viceversa, i tributi preesistenti, denominati come tributi regionali ed il cui gettito spetta alle Regioni ma che sono istituiti con legge dello Stato, mantengono la loro natura di tributi erariali ed esulano dalla potestà legislativa regionale (tributi propri «derivati»)²⁹⁸.

La Corte, tuttavia, successivamente, e solo per quanto riguarda limitate ipotesi di tributi propri aventi presupposti diversi da quelli dei tributi statali, ha «riconosciuto il potere delle Regioni di stabilirli, in forza del quarto comma dell'art. 117 Cost., anche in mancanza di un'apposita legge statale di coordinamento, a condizione, però, che essi, oltre ad essere in armonia con la Costituzione, rispettino ugualmente i principi dell'ordinamento tributario, ancorché solo “incorporati” per così dire, in un sistema di tributi sostanzialmente governati dallo Stato»²⁹⁹.

Non può trascurarsi tuttavia la circostanza che, a fronte del considerevole ammontare della spesa degli enti territoriali, i tributi propri non potranno rappresentarne la principale fonte di entrata, che dovrà pertanto essere costituita per la maggior parte da compartecipazioni, che garantiscono peraltro una maggiore stabilità delle risorse³⁰⁰.

²⁹⁶ V. *supra*, par. 2.4

²⁹⁷ A partire dalla sentenza n. 296 del 2003, in www.giurcost.org, punto 2 del *Considerato in diritto*.

²⁹⁸ Così L. ANTONINI, *I principi di coordinamento del federalismo fiscale*, cit., p. 68.

²⁹⁹ Seppure sino all'emanazione della legge statale di coordinamento sarebbe stato «vietato alle Regioni di istituire e disciplinare tributi propri aventi gli stessi presupposti dei tributi dello Stato o di legiferare sui tributi esistenti istituiti e regolati da leggi statali» (Sentenza n. 102 del 2008, in www.giurcost.org, punto 5.1 del *Considerato in diritto*).

³⁰⁰ «Il gettito fiscale può essere ripartito tra i diversi livelli di governo rimuovendo l'opzione dell'autonomia sulla determinazione delle aliquote. La compartecipazione di uno o più livelli di governo periferici al gettito dei tributi nazionali (un istituto di onorata tradizione nell'ordinamento italiano e di altri paesi europei) è una forma appropriata di finanziamento dell'attività degli enti decentrati, riproposta negli anni settanta negli Stati Uniti sotto la denominazione di *tax sharing*. Il sistema delle compartecipazioni attribuisce ai governi decentrati una quota - uniforme su tutto il territorio - del gettito che un tributo nazionale produce nel territorio regionale o locale. Tale quota di gettito proviene ai bilanci delle diverse giurisdizioni senza che i loro governi debbano pagare il costo politico della decisione sull'aliquota da applicare. Quando le entrate dei governi locali e regionali provengono per intero da compartecipazioni, la singola giurisdizione non dispone più del potere di autodeterminazione dei livelli di spesa e dei beni da produrre. La dimensione del proprio bilancio è

Come rileva un'autorevole dottrina, infatti, tale impostazione trova conferma nella disposizione del quarto comma dell'art. 119 Cost., dove si stabilisce che le risorse derivanti dalle fonti di cui ai commi precedenti consentono ai Comuni, alle Province, alle Città metropolitane e alle Regioni di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite. Tale previsione, che pone un vincolo alla legislazione statale, infatti, non avrebbe significato in presenza di una forte quota di autofinanziamento derivante da tributi propri regionali o locali³⁰¹.

Con riferimento alle compartecipazioni, va evidenziata inoltre la locuzione, contenuta nel secondo comma dell'art. 119 Cost., secondo cui gli enti territoriali autonomi «dispongono di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio»³⁰².

Il principio di territorialità implica che il gettito del tributo erariale compartecipato affluisca alle Regioni al cui territorio è riferibile ed esclude che la compartecipazione sia destinata a confluire in un fondo perequativo per poi essere

determinata per intero da una decisione presa altrove o in un altro momento, per esempio nel momento costituente, e quindi definita una volta per tutte. La compartecipazione produce gettito, ma non esprime autonomia tributaria. Una forma particolare di compartecipazione è quella che si avrebbe con la condivisione delle basi imponibili, ma vincolando all'uniformità l'aliquota dei governi decentrati: tutti gli enti la stessa aliquota. Anche in questo caso, come in quello delle compartecipazioni tradizionali, gli enti subnazionali riceverebbero un gettito legato alle basi imponibili della propria giurisdizione, ma non disporrebbero di autonomia tributaria. All'interno di questa scelta, la condivisione delle basi imponibili ad aliquota uniforme deve considerarsi preferibile alla compartecipazione al gettito. Quest'ultima, infatti, rende più difficile l'uso dello strumento tributario per funzioni di stabilizzazione dell'economia: incrementi delle imposte dirette a contenere la domanda aggregata produrrebbero automaticamente un aumento delle entrate per i livelli di governo subnazionali. Inoltre, nel caso delle imposte progressive sul reddito, la compartecipazione trasferisce ai governi locali un gettito che deriva da aliquote medie di imposizione diverse nelle diverse giurisdizioni in relazione ai diversi livelli del reddito *pro capite*», così P. GIARDA in *Federalismo fiscale, Enc. Novecento* Treccani, Roma, p. 484.

³⁰¹ Cfr. L. ANTONINI, *I princípi di coordinamento del federalismo fiscale*, cit., p. 72, che rileva altresì come la circostanza che tutti gli enti territoriali autonomi siano indistintamente considerati sia nel secondo che nel quarto comma dell'art. 119 Cost., lascia quindi trasparire un disegno complessivo in cui il finanziamento delle autonomie territoriali è destinato a compiersi principalmente attraverso i tributi istituiti con legge statale, salvo i margini di ulteriore autonomia lasciati aperti dai princípi del coordinamento statale alla potestà legislativa residuale regionale in materia di tributi propri.

³⁰² Il «principio della territorialità dell'imposta» (e il mancato riferimento alla nozione di quota), infatti, dovrebbe implicare il superamento del meccanismo della «riserva d'aliquota uniforme» su cui, invece, si è basata la riforma attuata con il d.lgs. n. 56 del 2000 non permettendo di considerare gli effetti della progressività (che determinano aliquote medie più alte nelle regioni più ricche), secondo L. ANTONINI, *I princípi di coordinamento del federalismo fiscale*, cit., p. 73. A meno che non si sia fatta la scelta, tecnicamente opinabile, di considerare la riserva di aliquote come un vero e proprio tributo proprio e, quindi, come una fonte di finanziamento ancora valida, ma non riconducibile alle compartecipazioni): una cosa è infatti il finanziamento realizzato con la mera «compartecipazione al gettito» di tributi erariali e una cosa è il finanziamento realizzato tramite l'attribuzione di «quote di tributi erariali», comprendendo, solo quest'ultimo, anche l'attribuzione di una frazione dell'aliquota erariale (così F. GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119*, cit., par. 5.4).

ripartita. Il termine «riferibile al territorio», tuttavia, richiederà una specificazione rimessa alla scelta del legislatore statale, dovendosi chiarire, infatti, se il riferimento sarà al gettito riscosso o a quello prodotto nel territorio, dal momento che diversi fattori, sia di natura contabile che economica, determinano la non coincidenza tra il luogo del versamento e quello della effettiva incidenza del tributo.

Tenuto presente, quindi, che, soprattutto nel periodo transitorio che prelude alla piena attuazione del federalismo fiscale, sembra opportuno che la quota delle compartecipazioni sul totale delle entrate regionali e locali sia preponderante, non può trascurarsi, tuttavia, che le compartecipazioni ai tributi erariali, consistendo in sostanza in una forma diversa di trasferimento statale, potrebbero non garantire l'effetto di una sufficiente responsabilizzazione degli Enti *sub*-statali.

3.2. *Gli altri princípi dell'art. 119*

Oltre al principio di autonomia finanziaria ed a quelli ad esso intimamente connessi, viene poi in rilievo il principio di perequazione, laddove l'art. 119, al terzo comma, prevede che la legge dello Stato istituisca un fondo perequativo, senza vincoli di destinazione, per i territori con minore capacità fiscale per abitante³⁰³. Va evidenziato peraltro come l'art. 117 ponga tra le materie di competenza esclusiva

³⁰³ Sembra utile riportare il contenuto della nota n. 25 delle schede di lettura elaborate dal Servizio studi del Senato della Repubblica relativamente alla legge n. 3 del 2001: Il termine «Capacità fiscale per abitante» compare nell'articolo 65 del testo base della Bicamerale adottato il 3 e 4 giugno 1997; poi viene trasfuso nell'articolo 62 del testo risultante dalla pronuncia della Commissione sugli emendamenti. Il testo era stato discusso nel Comitato forma di Stato: nella seduta pomeridiana del 25 marzo 1997, si ribadisce la necessità di fare riferimento alla capacità fiscale delle regioni, onde sollecitarne l'efficienza organizzativa nella riscossione delle imposte; viene inoltre ricordato che il riferimento alla nozione di capacità fiscale è stata individuata durante i lavori del Comitato Speroni: tuttavia ha in seguito ritenuto tale nozione non del tutto convincente, ipotizzando il riferimento al concetto di potenzialità fiscale, con valenza economica più precisa. Nella plenaria antimeridiana del 17 giugno la formula di capacità fiscale per abitante viene definita «straordinaria...», oggettivamente misteriosa, frutto dell'evoluzione della specie che partì dal concetto di reddito reale medio *pro capite* e poi diventò capacità fiscale potenziale, ora è capacità fiscale per abitante». Ancora si afferma che «sostanzialmente si fa riferimento ... al livello di reddito pro capite per regioni». Nella seduta del 21 ottobre 1997, si sostiene poi che «si ricorre a termini come "autosufficienza finanziaria", "capacità fiscale", "spese per le funzioni ordinarie"; sarebbe un errore far conto su questi termini come se si trattasse di grandezze assolute, poiché sono concetti abbastanza virtuali. È difficile definire in astratto cosa sia la capacità fiscale per abitante, cosa sia l'autosufficienza finanziaria, quali siano le spese per le funzioni ordinarie; chi amministra sa bene che tutto questo può determinare ordini di grandezza assolutamente diversi. Penso quindi sia opportuno sottolineare che tutti questi concetti dovranno essere in qualche modo specificati e trovare concretezza nella legge bicamerale che darà attuazione al meccanismo individuato in via di principio. È ovvio che dipende dalle politiche concrete cosa può essere un'autonomia finanziaria, quindi dovrà esserci un momento in cui convenzionalmente si darà una sostanza più definita a questi concetti e quel momento non potrà che essere la legge bicamerale.».

dello Stato, oltre al sistema tributario e contabile dello Stato, la perequazione delle risorse finanziarie (secondo comma, lett. *e*)).

Nei modelli di federalismo fiscale una distinzione che si basa sulla relazione tra i diversi enti territoriali è quella tra federalismo fiscale c.d. «cooperativo» o solidale e quello c.d. «competitivo». Nel primo modello alla legge statale compete un ruolo fondamentale di coordinamento dell'autonomia tributaria degli enti territoriali e in materia di perequazione³⁰⁴ finanziaria.

L'autonomia non postula condizioni di uniformità³⁰⁵, quindi ammette la differenziazione, tuttavia un eccesso di diseguaglianza può condurre a disarticolazione dell'unità³⁰⁶. La scelta di un modello di federalismo fiscale ispirato a principi solidaristici risponde a valori diffusi nella Carta costituzionale (articoli 2 e 3)³⁰⁷, e ripresi sia dal terzo che dal quinto comma dell'art. 119. Il principio perequativo è altresì presupposto al quarto comma dell'art. 119, che prevede che tutte le risorse economiche delle Regioni e degli enti locali – compreso quindi il fondo perequativo - debbano consentire di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite³⁰⁸.

Nel nostro ordinamento, la scelta della variante cooperativa e solidale del federalismo, inoltre, emerge non solo dall'art. 119 della Costituzione, ma anche da altre rilevanti disposizioni costituzionali (come le lettere *e* ed *m*) del secondo comma dell'art. 117 e il secondo comma dell'art. 120). Essa, oltre ad apparire coerente con i principi fondamentali del nostro sistema costituzionale e adeguata ad un Paese ancora

³⁰⁴ I meccanismi di perequazione volti a ripianare od attenuare le differenze tra le risorse dei diversi enti territoriali si possono distinguere in due tipologie, perequazione orizzontale e verticale. La prima si verifica quando si opera una redistribuzione diretta fra la capacità contributiva degli enti territoriali più ricchi e quella degli enti locali più poveri; la seconda, quando la redistribuzione delle risorse è indiretta, laddove il gettito di determinate imposte statali o anche fondi costituiti da una certa percentuale del gettito statale viene distribuito dallo Stato centrale, sulla base di parametri prefissati, fra i diversi enti territoriali.

³⁰⁵ V., in tal senso, G. DELLA CANANEA, *Autonomia e perequazione nell'art. 119 della Costituzione*, in *Ist. fed.*, 1/2005, p. 130 ss..

³⁰⁶ E, come si è visto (al par. 1.2.2.1), il nostro ordinamento presuppone l'unità e l'indivisibilità dello Stato, nell'art. 5 Cost., a monte dello stesso principio autonomistico.

³⁰⁷ Per i quali si rinvia al par. 1.3.1.

³⁰⁸ In ciò comportando – secondo una attenta dottrina - un cambiamento di notevole portata rispetto alla Costituzione del 1947, in cui le sole entrate autonome erano finalizzate ai “bisogni delle Regioni per le spese necessarie per adempiere le loro funzioni normali” e, inoltre, «una diversità di destinazione tra le entrate che finanziano lo svolgimento delle funzioni attribuite ai vari enti e le risorse aggiuntive e gli interventi speciali. Questi ultimi servono a finanziare spese che eccedono il “normale” esercizio delle funzioni (in particolare, quelle per le infrastrutture), a compensare le difficoltà finanziarie che mettono a rischio la coesione sociale o l'esercizio dei diritti.», così G. FRANSONI, G. DELLA CANANEA, *sub Art. 119 Cost.*, cit..

solcato da profonde differenziazioni nei livelli di reddito e nelle dotazioni di infrastrutture e servizi, risponde alla convinzione che tanto più la competizione è accettabile e sostenibile e tanto più produce il risultato di stimolare comportamenti innovativi e virtuosi, quanto più essa si svolge ad armi pari, garantendo ai competitori pari opportunità e uguali punti di partenza³⁰⁹.

Il sistema di perequazione, in definitiva, viene a costituire uno dei presupposti ineludibili per l'esistenza stessa, all'interno del nostro ordinamento, dell'autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali, nel senso che, in mancanza di un sistema di riequilibrio (fra i diversi enti, a tutti i livelli), non potrebbe nemmeno ipotizzarsi un qualche assetto federalista³¹⁰. «In altri termini, la perequazione (così come il sistema tributario) costituisce il mezzo – e mai il fine – per la corretta attuazione dei valori e dei principi fondanti affermati nella nostra Carta costituzionale. Essa è dunque lo strumento volto a garantire l'unitarietà e la forma stessa di Stato coniugando, nel rispetto del principio di uguaglianza sostanziale, l'autonomia politica, finanziaria e tributaria (che pure, in diversa misura, spettano ai vari livelli di governo), con la solidarietà in favore dei cittadini di quegli enti che risultano dotati di minori risorse.»³¹¹

Il quarto comma dell'art. 119 contempla il principio di autosufficienza finanziaria, prevedendo che le risorse di cui ai commi precedenti - entrate e tributi propri, compartecipazione a tributi erariali, fondi perequativi - debbano consentire a comuni, province, Città metropolitane e Regioni di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite. Si tratta in sostanza di garantire la corrispondenza tra risorse e funzioni, in ossequio all'adeguatezza delle medesime.

³⁰⁹ Così F. BASSANINI, *Autonomia e garanzie nel finanziamento delle Regioni e degli enti locali*, in A. ZANARDI (a cura di), *Per lo sviluppo. Un federalismo fiscale responsabile e solidale*, Bologna, 2006, p. 90.

³¹⁰ In tal senso, S. F. COCIANI, *Le basi della perequazione nel federalismo fiscale*, in *Rass. Trib.*, 1/2011, p. 53 ss., che rileva altresì come il mantenimento della connotazione solidaristica dello Stato non può che essere demandato, *in primis*, alla perequazione, specie quando questa vada appunto ad inserirsi in un sistema di finanza decentrata di tipo c.d. «funzionale» (come risulta essere il nostro), come tale maggiormente teso a perseguire finalità di carattere redistributivo, anche tra i diversi livelli di governo. Per quanto riguarda la distinzione tra i modelli di finanza c.d. «funzionale» (maggiormente aperti a fini extrafiscali e redistributivi) rispetto a quelli di finanza c.d. «neutrale» (orientati invece al pareggio di bilancio e alla competitività fra livelli di governo) e sull'ascrivibilità del nostro sistema politico-istituzionale-ordinamentale al primo dei due modelli teorici ora richiamati (seppur nella modalità aperta o debole), l'A. rinvia a F. COVINO, *La perequazione finanziaria nella Costituzione*, Napoli, 2008.

³¹¹ Così S. F. COCIANI, *Le basi della perequazione nel federalismo fiscale*, cit..

Il quinto comma prevede risorse statali aggiuntive ed interventi statali speciali a favore di tutti gli enti territoriali, finalizzati a: 1) promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale; 2) rimuovere gli squilibri economici e sociali; 3) favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona; 4) provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle funzioni degli enti territoriali.

Tale perequazione «in senso lato», a differenza di quella di cui al terzo comma (perequazione «in senso stretto»³¹²), va oltre il raggiungimento di un determinato livello di autonomia, ma è animata da finalità solidaristiche destinate a garantire un catalogo di valori (dalla coesione sociale all'effettivo esercizio dei diritti della persona) qualificato dallo stesso art. 119 come obiettivo esterno rispetto al «normale esercizio» delle funzioni³¹³.

In tale comma il *focus* è pertanto sulla coesione e sulla solidarietà sociale, e sulla riduzione degli squilibri di natura strutturale tra i territori, in base al presupposto secondo cui da un lato, la competizione fra territori che caratterizza il modello federale presuppone uguaglianza di opportunità e di punti di partenza; dall'altro, la forma di Stato federale non implica la rinuncia a attuare il principio costituzionale di uguaglianza nell'esercizio dei diritti costituzionali, compresi quei diritti civili e sociali il cui godimento è assicurato da prestazioni e servizi delle amministrazioni pubbliche³¹⁴.

³¹² Si è debitori di tali definizioni a S. F. COCIANI, *Le basi della perequazione nel federalismo fiscale*, cit..

³¹³ Si veda L. ANTONINI, *La vicenda e la prospettiva dell'autonomia finanziaria regionale: dal vecchio al nuovo art. 119 Cost.*, in *Regioni*, 2003, p. 35.

³¹⁴ In tal senso, F. BASSANINI, *Autonomia e garanzie*, cit., p. 92. Secondo il medesimo A. (*ivi*, p. 88 ss.), «il dibattito di questi anni ha consentito di riconoscere al nuovo testo dell'articolo 119 una portata innovativa più rilevante di quanto molti all'inizio ritenevano, perché i principi fondamentali del federalismo fiscale – autonomia, responsabilità, coordinamento, coesione e solidarietà – non vengono da esso genericamente affermati, rinviandone l'attuazione a scelte largamente discrezionali del legislatore, ma sono invece declinati in disposizioni cogenti, anche a rischio di qualche eccesso di rigidità. Tali disposizioni impongono quanto meno, in estrema sintesi: 1) di garantire a tutti gli enti territoriali, indipendentemente dalla capacità fiscale dei loro abitanti e territori, una provvista di risorse sufficiente al finanziamento «integrale» delle funzioni loro attribuite; 2) di garantire agli enti dotati di maggiore capacità fiscale una provvista interamente autonoma e non derivata (e dunque formata per il 100% dai proventi dei tributi propri o delle partecipazioni al gettito di tributi erariali riferibili al loro territorio); 3) di garantire a tutte le istituzioni territoriali autonomia di spesa, escludendo vincoli di destinazione su tutte le risorse ordinarie (non solo quelle provenienti da tributi propri e partecipazioni, ma anche quelle provenienti da trasferimenti dal fondo perequativo), cioè su tutte le risorse necessarie al finanziamento integrale delle funzioni attribuite ai sensi del quarto comma dell'art. 119, nonché sulle risorse comunque attribuite a Regioni ed enti locali per interventi in materie diverse da quelle riservate alla competenza legislativa esclusiva dello Stato (Corte costituzionale, sent. 370 del 2003, 16 e 320 del 2004, 51, 77, 160 e 417 del 2005); 4) di consentire agli enti territoriali il ricorso all'indebitamento solo per il finanziamento di spese di investimento, vietandolo per la copertura di spese correnti e comunque escludendo ogni garanzia dello Stato sui prestiti da essi

Il problema più importante che si pone comunque all'interprete riguarda il significato da dare al combinato disposto del terzo e del quarto comma dell'art. 119 Cost., come sostenuto dalla più avvertita dottrina³¹⁵.

«Nonostante che il criterio della minore capacità fiscale indicato dal 3° comma appaia non idoneo a garantire ad ogni ente regionale o locale l'integrale finanziamento cui si riferisce il quarto comma, tali due disposizioni non dovrebbero tuttavia essere interpretate nel senso che debba sempre prevalere l'una o l'altra, senza alcuna eccezione. Il riferimento alla minore capacità fiscale non dovrebbe, in particolare, comportare il totale abbandono del principio (re)distributivo - già presente nel precedente testo nell'art. 119 Cost. - fondato sul criterio del fabbisogno e posto, appunto, alla base della generale norma di chiusura del 4° comma. Dovrebbe solo significare che la parametrizzazione a un'entità tendenzialmente (ma non necessariamente) più ristretta e comunque differenziata, basata esclusivamente sulle basi imponibili e sulle capacità fiscali, deve valere solo per il finanziamento delle funzioni non essenziali - collegate, perciò, a diritti che, pur essendo rilevanti, non possono tuttavia definirsi civili o sociali e, quindi, non devono essere necessariamente

contratti; 5) di provvedere al perseguimento di obiettivi straordinari di sviluppo, coesione e riequilibrio strutturale, e comunque al finanziamento di interventi straordinari degli enti territoriali correlati alle finalità indicate nel quinto comma dell'art. 119, mediante risorse statali aggiuntive e mediante interventi speciali a carico del bilancio dello Stato, destinati a determinati enti territoriali (e non alla loro generalità). Resta viceversa affidata al fondo perequativo la garanzia delle pari opportunità fra i territori nel finanziamento degli interventi ordinari e della gestione corrente dei servizi ai cittadini, anche in ordine alla copertura dei maggiori oneri derivanti dalla decisione - riservata al legislatore nazionale - di elevare i "livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale" (art. 117, secondo comma, lett. *m*, della Costituzione). Va da sé che il finanziamento di interventi straordinari, anche quando appaia necessario per garantire i livelli essenziali delle prestazioni attraverso, per esempio, il finanziamento di investimenti in impianti e infrastrutture nelle aree sottodotate, può essere assistito dai necessari vincoli di destinazione (ma pur sempre, secondo la rigorosa interpretazione della Corte costituzionale, limitando la competenza del legislatore statale ad imporli ai soli interventi nelle materie riservate alla legislazione statale ai sensi del secondo comma dell'art. 117 della Costituzione. Si vedano in questo senso le sentenze 51 e 77 del 2005). Il secondo, il terzo e il quarto principio valorizzano l'autonomia, l'autogoverno, la responsabilità, la trasparenza delle scelte, e la competizione tra Enti territoriali che sono proprie di qualunque sistema federale. Il primo e il quarto assicurano la coesione sociale, l'uguaglianza sostanziale tra i cittadini nell'esercizio dei diritti costituzionali e nell'accesso ai servizi essenziali, il riequilibrio delle dotazioni infrastrutturali, in coerenza con il modello di federalismo cooperativo e solidale che ispira la riforma del Titolo V della seconda parte della Costituzione.».

³¹⁵ Poiché il terzo comma indica, quale parametro di perequazione, il criterio - indubbiamente meno favorevole per le regioni più povere - della «minore capacità fiscale per abitante»; il quarto comma fissa la regola generale, nota come regola di autosufficienza finanziaria, per la quale le risorse indicate nello stesso art. 119 (e cioè i tributi propri in senso stretto, i tributi propri «derivati», le riserve di aliquote e le compartecipazioni al gettito dei tributi erariali, oltre che le altre entrate patrimoniali) «consentono ai Comuni, alle Province, alle Città Metropolitane e alle Regioni di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite», così F. GALLO, *I capisaldi del federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.* 2009, p. 225.

garantiti con carattere di uniformità - e può anche essere accompagnata ad altri criteri, i quali o incentivino la capacità fiscale medesima, come l'efficienza amministrativa e lo sforzo fiscale, ovvero compensino, attraverso la c.d. "fiscalità di vantaggio", la debolezza finanziaria che potrebbe conseguire dall'applicazione del criterio della capacità fiscale. La parametrizzazione al fabbisogno presupposta dal quarto comma dovrebbe, invece, permanere per quanto riguarda i livelli essenziali dei diritti sociali e civili fissati dallo stato (*rectius*, le funzioni c.d. fondamentali) ai sensi del citato art. 117, 2° comma, lett. *m*) e *p*), da valutare, secondo la proposta governativa, a costi *standard*.»³¹⁶.

E ciò perché la distribuzione delle risorse per finanziare la spesa per diritti essenziali non può che essere conforme alla norma fondamentale dell'art. 3 Cost., che impone di assicurare, a parità di condizioni, uguale trattamento a tutti i cittadini della Repubblica, in qualunque zona essi risiedano. In tal senso, per tali diritti tale principio, nel fornire una specifica valenza applicativa al quarto comma dell'art. 119, non può che prevalere su quello della minor capacità fiscale di cui al terzo comma.

3.3. *I vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario*

Nell'ambito della disamina delle tematiche connesse all'esercizio dell'autonomia tributaria da parte di Regioni ed enti locali, assume rilevanza il rispetto dei vincoli imposti al nostro ordinamento dal primato del diritto comunitario³¹⁷. Tale profilo non è sempre stato sufficientemente indagato, tuttavia negli ultimi anni si è assistito ad una certa sensibilizzazione del legislatore e degli

³¹⁶ F. GALLO, *I capisaldi del federalismo fiscale*, cit., p. 225.

³¹⁷ In particolare, a partire dalla sentenza 8 giugno 1984, n. 170, la Corte costituzionale ha enunciato il fondamentale principio della piena autonomia e del reciproco coordinamento degli ordinamenti giuridici statale e comunitario, stabilendo che nelle materie indicate nei Trattati istitutivi delle Comunità europee vi è una riserva di competenza delle fonti comunitarie, le cui norme ricevono diretta applicazione nell'ordinamento statale, in forza dell'articolo 11 della Costituzione, che consente limitazioni di sovranità nazionale necessarie «ad un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia fra le Nazioni». Conseguenza di tale premessa è che in caso di incompatibilità fra norma statale e norma comunitaria deve darsi applicazione piena ed immediata della seconda (in ciò consistendo la limitazione della sovranità nazionale). Tale impostazione è stata, da ultimo, ribadita dalla stessa Corte nell'ordinanza n. 103 del 2008, affermando «che, ratificando i Trattati comunitari, l'Italia è entrata a far parte dell'ordinamento comunitario, e cioè di un ordinamento giuridico autonomo, integrato e coordinato con quello interno, e ha contestualmente trasferito, in base all'art. 11 Cost., l'esercizio di poteri anche normativi (statali, regionali o delle Province autonome) nei settori definiti dai Trattati medesimi; che le norme dell'ordinamento comunitario vincolano in vario modo il legislatore interno, con il solo limite dell'intangibilità dei principi fondamentali dell'ordinamento costituzionale e dei diritti inviolabili dell'uomo garantiti dalla Costituzione».

interpreti del diritto, tanto più dopo che, proprio ad opera della riforma del 2001, è entrata per la prima volta nel testo costituzionale l'espressa previsione del rispetto dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario (e dagli obblighi internazionali) quale limite operante per la potestà legislativa, statale e regionale³¹⁸.

Come rilevato da un'attenta dottrina³¹⁹, non vi è una vera e propria relazione tra ordinamento dell'Unione europea e federalismo fiscale di uno Stato membro in quanto tale, ma, tuttavia i livelli di governo infrastatali titolari di poteri di imposizione autonomi, nell'esercizio di tali poteri sono anch'essi soggetti all'ordinamento dell'Unione europea.

Disegnare l'assetto delle relazioni finanziarie tra i diversi livelli di governo all'interno di uno Stato membro compete agli Stati, non essendovi un modello di federalismo fiscale che l'Unione europea possa, al momento, imporre, né, tantomeno, un federalismo fiscale europeo. Comparando i diversi sistemi delle relazioni

³¹⁸ Dopo che per anni la base giuridica costituzionale della partecipazione italiana al progetto di costruzione europea è stata rinvenuta negli articoli 10 e 11 della Costituzione, in particolare nelle disposizioni concernenti la conformità dell'ordinamento interno alle norme del diritto internazionale generalmente riconosciute (art. 10, comma 1) e il consenso alle limitazioni reciproche di sovranità (art. 11). È, del resto, opinione abbastanza diffusa nella comunità scientifica - come rilevato in dottrina - «che l'introduzione nel testo della nostra Costituzione, all'art. 117, primo comma, della esplicita previsione della soggezione dell'attività legislativa dello Stato e delle Regioni ai "vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario" più che costituire un'innovazione rispetto alla situazione ormai consolidata nel tempo abbia rappresentato una conferma dell'esistente, attribuendo basi più stabili all'*acquis* dei rapporti tra gli ordinamenti che si erano realizzati nell'esperienza costituzionale. Mentre si è individuata nella introduzione del rispetto ai vincoli discendenti dagli obblighi internazionali la vera - per quanto problematica - innovazione al diritto costituzionale previgente il richiamo al vincolo comunitario è stato inteso soprattutto come rivolto a costituzionalizzare, rendendola non più revocabile (se non a patto di una, per quanto improbabile, revisione costituzionale) la scelta comunitaria accogliendone integralmente i suoi principi fondamentali e consolidati, primo fra tutti la diretta applicabilità del diritto comunitario.», così G. SERGES, *sub Art. 117 Cost.*, in R. BIFULCO, A. CELOTTO e M. OLIVETTI (a cura di) *Comm. cost.*, I, *Artt. 1- 54*, Torino 2006, par. 2.3.

³¹⁹ In particolare, da F. FICHERA, *Federalismo fiscale e Unione europea*, in *Rass. trib.*, 2010, VI, p. 1538 ss.. La tematica dei rapporti tra ordinamento comunitario e autonomia finanziaria degli enti territoriali è stata ampiamente oggetto di esame da parte della dottrina. Si segnalano, senza pretesa di completezza: V. FICARI, *Scintille di autonomia tributaria regionale e limiti interni e comunitari*, in *Rass. trib.*, 2002, p. 1229; A. DI PIETRO, *Federalismo e devoluzione nella recente riforma costituzionale: profili fiscali*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 245; G. FRANSONI, *Gli aiuti di stato fra autonomia locale e capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, III, p. 249; G. MELIS, *La delega sul federalismo fiscale e la cosiddetta "fiscalità di vantaggio": profili comunitari*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 997; A. CARINCI, *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione europea*, in *Rass. trib.*, 2004, p. 1201; M. BARBERO, *Decentramento fiscale e vincoli comunitari: in particolare, la questione della fiscalità di vantaggio alla luce del divieto di aiuti di Stato*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.* 2007, 5, p. 993; C. BUCCICO, *Alcuni spunti di riflessione sull'attuazione del federalismo fiscale*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 1301; D. IMMORDINO, *La fiscalità di sviluppo nell'evoluzione dell'autonomia tributaria delle Regioni secondo la giurisprudenza comunitaria*, in *Fed. fisc.*, 2/2009, p. 211; L. ANTONINI, *La fiscalità di sviluppo*, in V. NICOTRA, F. PIZZETTI e S. SCOZZESE (a cura di), *Il federalismo fiscale*, Roma, 2009, p. 139; R. GONZÁLEZ PIÑEIRO, *Aiuti di stato, "selettività regionale" e politiche fiscali agevolative delle Regioni*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, p. 881.

finanziarie che presentano gli Stati membri, si può infatti notare che una situazione è diversa dall'altra. Tuttavia, il rispetto dei vincoli comunitari incombe anche ai livelli di governo *sub*-centrali dotati di autonomia, nell'esercizio delle competenze loro attribuite.

Inoltre, l'introduzione di forme di federalismo fiscale, pur essendo espressione di una competenza riservata agli Stati membri (la competenza in materia tributaria, ancorché vi siano rilevanti iniziative in tema di integrazione fiscale, resta in via di principio tuttora affidata agli Stati membri), ha come conseguenza inevitabile una differenziazione tra i sistemi fiscali dei livelli di governo decentrati e tra questi e quello del governo centrale e un'ulteriore differenziazione rispetto agli altri Stati membri, moltiplicando le diversità fiscali all'interno degli ordinamenti nazionali e all'interno dell'ordinamento europeo. Si accentuano così i fenomeni tipici della concorrenza fiscale tra gli ordinamenti, che possono risultare problematici nella prospettiva europea, sotto i diversi profili attinenti alle diverse forme dell'integrazione europea³²⁰.

L'esistenza di sistemi fiscali differenziati, pur essendo aspetto connaturato alla costruzione europea, può comportare ostacoli alla realizzazione di principi e obiettivi fondamentali del processo di integrazione europea: la creazione di un mercato interno unico a moneta unica, la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali, la libera concorrenza, la messa in opera delle politiche. Nel momento in cui la Comunità economica europea vide la luce, con la firma del Trattato di Roma del 1957, non essendovi i presupposti per il pieno raggiungimento di un'integrazione europea, malgrado gli idealismi di taluni raffinati pensatori europeisti, si fece strada la consapevolezza dell'opportunità di un'inversione del concetto ispiratore, e si privilegiò quindi la realizzazione di un'entità economica munita di istituzioni comuni. Successivamente, contando su un «pensare comunitario» che si sarebbe nel frattempo alimentato e che avrebbe consentito di superare gli antagonismi nazionali sempre presenti, si sarebbe puntato al raggiungimento dell'integrazione politica. Tale impostazione venne efficacemente stigmatizzata come «la politica dei piccoli passi». In tale contesto fu adottata una norma (art. 2 del Trattato di Roma) che enumerava, quali strumenti per la

³²⁰ Come evidenzia F. FICHERA, *Federalismo fiscale e Unione europea*, cit., p. 1541.

realizzazione dei fini³²¹ della Comunità nascente, l'instaurazione di un mercato comune e il graduale ravvicinamento delle politiche economiche degli Stati membri.

L'art. 3 del Trattato di Roma individuava poi una serie di iniziative che meglio specificavano l'azione della Comunità e, nel contempo, indicava gli elementi costitutivi del mercato comune, che sono, in buona sostanza, le quattro libertà fondamentali, concernenti la circolazione di merci, persone, servizi e capitali. Nel medesimo art. 3 compariva anche l'idea della tutela della libertà di concorrenza, quale principio che assumeva valenza non in sé stesso ma in relazione ai fini della Comunità. Ma tale principio venne poi ad essere valorizzato con il Trattato di Maastricht del 1992, che, ampliando il novero degli strumenti al servizio della realizzazione della Comunità, in certo senso enucleò da questi ultimi, sancendolo nell'art. 3A³²² e facendolo assurgere a principio ispiratore dell'azione comunitaria, il principio di un'economia di mercato aperta e in libera concorrenza³²³. Quindi, sin dal Trattato di Roma e ancor più dopo l'adozione del Trattato di Maastricht, si fece strada una politica della concorrenza, cui corrispose una disciplina che trova i suoi precetti fondamentali nello stesso Trattato, fortemente connotato da una concezione liberista³²⁴.

³²¹ Secondo la formulazione originaria dell'articolo 2 del Trattato, «La Comunità ha il compito di promuovere, mediante l'instaurazione di un mercato comune e il graduale ravvicinamento delle politiche economiche degli Stati membri, uno sviluppo armonioso delle attività economiche nell'insieme della Comunità, un'espansione continua ed equilibrata, una stabilità accresciuta, un miglioramento sempre più rapido del tenore di vita e più strette relazioni fra gli Stati che ad essa partecipano».

³²² Ora art. 119 TFUE, dopo le modifiche apportate dal Trattato di Lisbona del 13 dicembre 2007.

³²³ Art. 3A (ora art. 119 TFUE): «1. Ai fini enunciati all'articolo 2, l'azione degli Stati membri e della Comunità comprende, alle condizioni e secondo il ritmo previsti dal presente Trattato, l'adozione di una politica economica che è fondata sullo stretto coordinamento delle politiche economiche degli Stati membri, sul mercato interno e sulla definizione di obiettivi comuni, condotta conformemente al principio di un'economia di mercato aperta e in libera concorrenza.2. Parallelamente, alle condizioni e secondo il ritmo e le procedure previsti dal presente trattato, questa azione comprende la fissazione irrevocabile dei tassi di cambio che comporterà l'introduzione di una moneta unica, l'ECU, nonché la definizione e la conduzione di una politica monetaria e di una politica del cambio uniche, che abbiano l'obiettivo principale di mantenere la stabilità dei prezzi e, fatto salvo questo obiettivo, di sostenere le politiche economiche generali nella Comunità conformemente al principio di un'economia di mercato aperta e in libera concorrenza.3. Queste azioni degli Stati membri e della Comunità implicano il rispetto dei seguenti principi direttivi: prezzi stabili, finanze pubbliche e condizioni monetarie sane nonché bilancia dei pagamenti sostenibile.».

³²⁴ E non avrebbe potuto essere altrimenti, vista l'opzione di fondo per un'unione economica, entità che va oltre l'idea di una zona di libero scambio ed oltre il principio della libertà di iniziativa economica, ma li presuppone fondendoli e postulando peraltro una tutela della libertà di concorrenza, necessario presidio per evitare che l'abolizione delle barriere possa risultare indirettamente inficiata da comportamenti delle imprese o degli Stati consistenti nell'alterare le condizioni di competizione del mercato. Del resto, se si guarda alla libertà di concorrenza sotto un profilo soggettivo, essa coincide con la libertà di iniziativa economica; mentre se la si osserva sotto un profilo oggettivo, si ha riguardo

I vincoli e i limiti da rispettare attengono quindi alle diverse forme di integrazione. In particolare, vengono in rilievo l'unione doganale e la libera circolazione delle merci tra gli Stati membri e il divieto di istituire dazi doganali e tasse di effetto equivalente ai dazi doganali; l'armonizzazione e il coordinamento fiscale in materia di Iva e accise e il divieto di introdurre imposte generali sui consumi; le libertà fondamentali e il principio di non discriminazione fiscale e il divieto di restrizioni; la libera concorrenza e il divieto di aiuti fiscali³²⁵.

In tale ampio contesto concernente i vincoli comunitari all'esercizio dell'autonomia, in particolar modo tributaria, da parte di Regioni ed enti locali, è da ritenersi che assuma particolare centralità il rispetto della disciplina in tema di libertà di concorrenza, e in particolare, delle disposizioni di cui agli artt. 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (*ex* artt. 87 e 88 del Trattato CE). Tali disposizioni, sostanzialmente, prevedono un divieto per gli Stati membri di introdurre qualsivoglia misura che, mediante l'impiego di risorse pubbliche ed indipendentemente dalle forme adottate, conceda a talune imprese un vantaggio economico tale da falsare o minacciare di falsare la concorrenza.

L'art. 107³²⁶ TFUE, in particolare, statuisce al paragrafo 1 il principio dell'incompatibilità degli aiuti di Stato, al paragrafo 2 individua le deroghe *cc.dd. de*

più propriamente alla situazione di mercato. E la libertà di iniziativa economica sottende anche la possibilità, insita nella stessa vocazione del mercato, che taluni comportamenti degli operatori economici volgano alla eliminazione della concorrenza effettiva, con la conseguenza che, laddove si intenda mantenere una situazione di mercato di (oggettiva) libera concorrenza, può rendersi necessario finanche prevedere taluni correttivi alla libertà di iniziativa economica. Non sarebbe stato sufficiente, perciò, assicurare la libertà di iniziativa economica e tollerare che le imprese instaurassero pratiche collusive al fine di spartirsi i mercati ovvero abusassero della propria posizione di forza per impedire o creare difficoltà all'accesso al mercato di altre imprese o che altresì fruissero di agevolazioni concesse dagli stessi Stati, aventi l'inevitabile effetto di alterare in danno le condizioni dei concorrenti che non ne beneficiano.

³²⁵ Per una disamina dei punti di contatto tra tali politiche comunitarie e l'esercizio dei poteri degli enti territoriali, si rinvia, in particolare, a F. FICHERA, *Federalismo fiscale e Unione europea*, cit. ed a M. BARBERO, *Decentramento fiscale e vincoli comunitari: in particolare, la questione della fiscalità di vantaggio alla luce del divieto di aiuti di Stato*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.* 2007, 5, p. 993.

³²⁶ Articolo 107 (ex articolo 87 Trattato CE): "1. Salvo deroghe contemplate dal presente trattato, sono incompatibili con il mercato comune, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza.

2. Sono compatibili con il mercato comune:

- a) gli aiuti a carattere sociale concessi ai singoli consumatori, a condizione che siano accordati senza discriminazioni determinate dall'origine dei prodotti,
- b) gli aiuti destinati a ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali,
- c) gli aiuti concessi all'economia di determinate regioni della Repubblica federale di Germania che risentono della divisione della Germania, nella misura in cui sono necessari a compensare gli svantaggi economici provocati da tale divisione.

jure mentre al paragrafo 3 elenca le fattispecie che possono risultare compatibili con il mercato comune all'esito di valutazione discrezionale operata dalla Commissione.

Tra le deroghe che consentirebbero agli aiuti di risultare compatibili, quelle di cui alle lettere *a)* e *c)* del par. 3 dell'art. 107 sono alla base dei cc.dd. aiuti a finalità regionale, ossia quegli aiuti destinati a favorire lo sviluppo economico delle regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso, oppure si abbia una grave forma di sottoccupazione, ovvero destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche, sempre che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse³²⁷.

L'art. 108³²⁸ contiene poi la disciplina essenziale³²⁹ su cui si fonda la procedura di controllo degli aiuti, volta a verificarne la compatibilità col mercato comune. La

3. Possono considerarsi compatibili con il mercato comune:

- a) gli aiuti destinati a favorire lo sviluppo economico delle regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso, oppure si abbia una grave forma di sottoccupazione,
- b) gli aiuti destinati a promuovere la realizzazione di un importante progetto di comune interesse europeo oppure a porre rimedio a un grave turbamento dell'economia di uno Stato membro,
- c) gli aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche, sempre che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse,
- d) gli aiuti destinati a promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio, quando non alterino le condizioni degli scambi e della concorrenza nella Comunità in misura contraria all'interesse comune,
- e) le altre categorie di aiuti, determinate con decisione del Consiglio, che delibera a maggioranza qualificata su proposta della Commissione.”.

³²⁷ Gli aiuti a finalità regionale sono stati, più in dettaglio, disciplinati dapprima mediante *soft law*, con appositi “Orientamenti” di norma rinnovati periodicamente (gli ultimi hanno a riferimento il periodo 2007-2013), poi anche mediante il Regolamento n. 1628/2006, del 24 ottobre 2006, che ha previsto la specifica disciplina di applicazione di aiuti di Stato per investimenti a finalità regionale. In ogni caso, essi sono sottoposti a requisiti piuttosto stringenti e sono consentiti con massimali di entità e di territorio interessato.

³²⁸ Articolo 108 TFUE (ex articolo 88 Trattato CE): “1. La Commissione procede con gli Stati membri all'esame permanente dei regimi di aiuti esistenti in questi Stati. Essa propone a questi ultimi le opportune misure richieste dal graduale sviluppo o dal funzionamento del mercato comune.

2. Qualora la Commissione, dopo aver intimato agli interessati di presentare le loro osservazioni, constati che un aiuto concesso da uno Stato, o mediante fondi statali, non è compatibile con il mercato comune a norma dell'articolo 87, oppure che tale aiuto è attuato in modo abusivo, decide che lo Stato interessato deve sopprimerlo o modificarlo nel termine da essa fissato.

Qualora lo Stato in causa non si conformi a tale decisione entro il termine stabilito, la Commissione o qualsiasi altro Stato interessato può adire direttamente la Corte di giustizia, in deroga agli articoli 226 e 227.

A richiesta di uno Stato membro, il Consiglio, deliberando all'unanimità, può decidere che un aiuto, istituito o da istituirsi da parte di questo Stato, deve considerarsi compatibile con il mercato comune, in deroga alle disposizioni dell'articolo 87 o ai regolamenti di cui all'articolo 89, quando circostanze eccezionali giustificano tale decisione. Qualora la Commissione abbia iniziato, nei riguardi di tale aiuto, la procedura prevista dal presente paragrafo, primo comma, la richiesta dello Stato interessato rivolta al Consiglio avrà per effetto di sospendere tale procedura fino a quando il Consiglio non si sia pronunciato al riguardo.

Tuttavia, se il Consiglio non si è pronunciato entro tre mesi dalla data della richiesta, la Commissione delibera.

3. Alla Commissione sono comunicati, in tempo utile perché presenti le sue osservazioni, i progetti diretti a istituire o modificare aiuti. Se ritiene che un progetto non sia compatibile con il mercato

funzione di controllo è espressamente affidata alla Commissione, che la esercita in due direzioni: sugli aiuti esistenti, relativamente ai quali il paragrafo 1 prevede un esame permanente e, quindi, un tipo di controllo successivo, e sugli aiuti di nuova istituzione, che vengono assoggettati ad un tipo di controllo preventivo, la cui finalità è di evitare che un aiuto sia posto in essere - e produca eventuali effetti distorsivi del libero gioco della concorrenza - prima che se ne sia potuta verificare la compatibilità.

La disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato, quindi, viene inevitabilmente ad incidere su gangli vitali della funzione statale, quale ad esempio la strategia di politica industriale, che può essere perseguita mediante interventi incentivanti le attività produttive. Tanto per cominciare, già nel momento in cui uno Stato membro decide di progettare una misura di intervento pubblico, deve effettuare le valutazioni necessarie per stabilire la natura della misura, poiché nel caso in cui quest'ultima configuri un aiuto statale andrà assoggettata alla procedura di notifica prevista dal paragrafo 3 dell'art. 108³³⁰.

Le strategie di politica economica, normalmente riservate allo Stato, trovano spesso concretizzazione in manovre sui tributi, che possono conformare la tassazione in modo da renderla funzionale alle esigenze dell'economia, oltre che a quelle di reperimento del gettito. Particolare importanza hanno le manovre sulle aliquote, nella

comune a norma dell'articolo 87, la Commissione inizia senza indugio la procedura prevista dal paragrafo precedente. Lo Stato membro interessato non può dare esecuzione alle misure progettate prima che tale procedura abbia condotto a una decisione finale.”.

³²⁹ A tale disciplina essenziale si è poi aggiunto, in particolare, il Regolamento (CE) n. 659/1999 del Consiglio del 22 marzo 1999, recante modalità di applicazione dell'articolo 93 del trattato CE (pubblicato in GU L 83 del 27 marzo 1999), che ha essenzialmente codificato una serie di principi elaborati nella prassi e nella giurisprudenza comunitarie, nonché altra normativa di dettaglio.

³³⁰ Solo nel caso in cui vi sia la certezza che la misura non concretizzi un aiuto, ma sia una misura di carattere generale, che non ricade perciò nell'ambito di applicazione degli articoli 107 e 108, non vi è necessità di sottoporla alla valutazione di compatibilità della Commissione e, quindi, non occorre adempiere alla procedura di notifica; infatti la Commissione ha sempre ritenuto che le spettasse anche la competenza a pronunciarsi, in caso di dubbio, sull'effettivo carattere della misura, cioè sulla configurabilità o meno dell'aiuto. Ma già tale prima valutazione non si palesa di estrema facilità, poiché la distinzione tra una misura qualificabile come aiuto ed una avente carattere generale presenta contorni non sempre nitidi ed è inoltre complicata dall'essersi enucleata l'ulteriore fattispecie di aiuti a carattere generale. Come rilevato da attenta dottrina, «...nel caso degli aiuti a carattere generale, non si è più in presenza di misure volte ad incidere sull'economia nazionale ma a favorire imprese con interventi “a pioggia”. Si tratta di interventi non mirati, a dimensione regionale o settoriale, di cui possono beneficiare gli investimenti delle aree a prescindere dalla loro localizzazione geografica o dal loro settore di appartenenza.», riportando tra l'altro il pensiero esplicitato dalla Commissione nella «Seconda relazione sulla politica di concorrenza» (M. ORLANDI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, Napoli, 1995, p. 192).

misura in cui queste possano essere rapidamente modificate, nonché la previsione di vere e proprie agevolazioni fiscali³³¹.

In particolare, in sede di attuazione della riforma del titolo V della Costituzione, ed individuando in concreto gli spazi di intervento degli enti territoriali, è opportuno riflettere sulla possibilità di riservare a questi un ruolo, necessariamente secondario, ma non marginale, rispetto a quello svolto dallo Stato, in merito alla leva fiscale e alla possibilità di praticare politiche agevolative. «In linea di principio, infatti, sembra difficile negare l'utilità di una modulazione su base locale del tributo di competenza dell'ente territoriale; potrebbe aversi infatti una distribuzione del gettito più adeguata alla realtà e alle esigenze dell'economia del territorio, sostenendo settori in difficoltà o anche semplicemente mirando, da parte di (ipotetici) governi locali virtuosi, ad operare nel senso di esercitare una concorrenza fiscale non dannosa attraverso una politica di contenimento dell'onere tributario»³³².

Va comunque tenuto preliminarmente conto che è principio consolidato quello secondo cui la disciplina comunitaria in tema di aiuti di Stato è rivolta anche agli enti territoriali *sub-statali*³³³. Più in generale, poi, occorre considerare il carattere selettivo delle misure. La selettività è infatti l'elemento che differenzia gli aiuti di Stato dalle misure di carattere generale, che non ricadono nell'ambito di applicazione della normativa in materia di aiuti (il carattere di selettività è indicato nel paragrafo 1 dell'art. 107: «...*talune imprese o talune produzioni...*»)³³⁴. Si distingue, al riguardo,

³³¹ In tal senso, M. BASILAVECCHIA, *La fiscalità di sostegno nella prospettiva federalista*, in *Corriere tributario*, n. 13 del 2009, pag. 983, che rileva come il riferimento alle agevolazioni fiscali ci ricorda che in realtà lo Stato non decide in solitudine le politiche economiche, ma procede spesso sulla base di un coordinamento con le istituzioni europee, che talora promuovono a monte l'introduzione di regimi agevolativi (si pensi alla tassazione delle imprese marittime sul tonnello, nell'ambito dell'IRES), talora condizionano le misure che possano dar luogo ad un «aiuto di Stato», potenzialmente lesivo della concorrenza.

³³² Così M. BASILAVECCHIA, *La fiscalità di sostegno*, cit..

³³³ Infatti, la disciplina comunitaria riguarda non solo gli aiuti direttamente concessi dagli Stati, ma anche quelli concessi da enti pubblici non statali ovvero da enti privati designati o istituiti dagli Stati stessi, come risulta da costante giurisprudenza comunitaria (cfr., *ex multis*, Corte UE 24 gennaio 1978, causa C-82/77, *Van Tiggele*, in *Racc.*, I-25; 30 novembre 1993, causa C-189/91, *Kirsammer-Hack*, in *Racc.*, I-6185; 7 maggio 1998, cause riunite C-52/97-C-54/97, *Viscido e a.*, in *Racc.*, I-2629; 1° dicembre 1998, causa C-200/97, *Ecotrade*, in *Racc.*, I-7907; 17 giugno 1999, causa C-295/97, *Piaggio*, in *Racc.*, I-3735).

³³⁴ Per verificare la presenza di tale elemento, occorre confrontare la situazione delle imprese beneficiarie di una certa misura con un *tertium comparationis* rappresentato dal trattamento riservato ad altre imprese con le prime concorrenti. In altre parole, l'elemento della selettività riposa su un confronto tra due gruppi di imprese, rispettivamente, quelle che ricevono un trattamento vantaggioso e quelle che non lo ricevono. In materia di aiuti concessi attraverso misure fiscali, in particolare, il detto criterio diventa applicabile solo dopo che sia stato definito un livello di tassazione considerato normale, come efficacemente illustrato da M. BARBERO, *Decentramento fiscale e vincoli comunitari*,

fra selettività materiale e selettività territoriale. La prima è funzione di caratteristiche intrinseche dei soggetti beneficiari, che sono individuati o nominativamente (criterio soggettivo) ovvero sulla base di criteri oggettivi comunque legati alla sfera economica (soprattutto l'appartenenza ad un determinato settore produttivo, ma anche l'esposizione alla concorrenza internazionale, la dimensione aziendale ecc.). La selettività territoriale, viceversa, è propria delle misure aventi un ambito di applicazione territorialmente limitato³³⁵.

Ed è proprio l'interpretazione del concetto di selettività territoriale il fattore risultato a lungo maggiormente problematico nella prospettiva del decentramento fiscale. Secondo un prolungato orientamento, consolidato nella prassi e nella giurisprudenza comunitarie, infatti, «solo le misure applicabili a tutto il territorio di uno Stato membro» erano considerate non territorialmente selettive e, di conseguenza, non contrastanti con il divieto di aiuti di Stato.

Al contrario, erano pacificamente considerate selettive e, quindi, qualificate come aiuti di Stato, non solo le misure agevolative adottate a livello statale e riservate ai soli soggetti residenti ed/od operanti in contesti statali, ma anche quelle «concesse da enti territoriali intermedi o periferici ai soli soggetti residenti ed/od operanti all'interno della propria giurisdizione»³³⁶.

Più in particolare, con riferimento alla materia fiscale, poiché, in questa accezione, il *tertium comparationis* (il livello di tassazione normale) è rappresentato dal trattamento fiscale riservato ai soggetti residenti all'interno dell'intero territorio di ciascuno Stato membro, la posizione costante della Commissione e della Corte europee, fino ad una virata dovuta ad una pronuncia della Corte, è stata di considerare

cit.. Anche le misure selettive possono, tuttavia, talvolta essere giustificate in ragione della «natura o struttura del sistema» tributario, come sostenuto, sia dalla Commissione, con la Decisione 13 marzo 1966, n. 96/369/CEE, che dalla Corte di giustizia, sin dalla sentenza 2 luglio 1974 (causa 173/73, *Repubblica italiana v. Commissione*, par. 33 della motivazione). Tale impostazione è poi proseguita, sino all'attualità: ad esempio, talune indicazioni di carattere generale sulla nozione di «natura e struttura del sistema» tributario si rinvengono nella stessa sentenza del 6 settembre 2006, in cui, al par. 81 della motivazione, la Corte osserva che «una misura in deroga rispetto all'applicazione del sistema fiscale generale può essere giustificata dalla natura e dalla struttura generale del sistema tributario qualora lo Stato membro interessato possa dimostrare che tale misura discende direttamente dai principi informatori o basilari del suo sistema tributario. In proposito va operata una distinzione fra, da un lato, gli obiettivi che persegue un determinato regime fiscale e che sono ad esso esterni e, dall'altro, i meccanismi inerenti al sistema tributario stesso, necessari per il raggiungimento di tali obiettivi». Solo i secondi dovrebbero costituire motivi di giustificazione alle misure fiscali selettive.

³³⁵ Per ulteriori approfondimenti si rinvia, in particolare, a G. GRAZIANO, *La selettività e gli aiuti regionali*, in L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007, p. 221 ss..

³³⁶ Così M. BARBERO, *Decentramento fiscale e vincoli comunitari*, cit..

come aiuti di Stato le misure fiscali applicabili solo in determinate regioni o territori e più favorevoli rispetto al regime fiscale generale di uno Stato³³⁷. In tal modo, la possibilità di adottare forme regionali di fiscalità di vantaggio³³⁸ è stata, sino all'inversione di tendenza, sacrificata sull'altare di un'interpretazione particolarmente rigida del divieto comunitario di aiuti di Stato. Tale orientamento restrittivo ha, paradossalmente, spesso sostanzialmente privato gli Stati europei della possibilità di fronteggiare adeguatamente la concorrenza fiscale, anche nei confronti degli stessi nuovi arrivati a seguito del progressivo allargamento del mercato comune europeo, oggi esteso a molti Paesi a bassa fiscalità³³⁹.

La svolta si è ottenuta con la sentenza della Corte di Giustizia 6 settembre 2006 (causa C-88/03)³⁴⁰ relativa alle Azzorre, che ha legittimato la possibilità di introdurre a livello regionale forme di fiscalità di vantaggio subordinandole all'esistenza di un

³³⁷ Su tale premessa, pertanto, la dottrina più attenta (A. CARINCI, *Autonomia tributaria delle regioni e vincoli del Trattato dell'Unione europea*, in *Rass. trib.*, n. 4/2004) aveva acutamente avvertito circa «il rischio di una chiusura netta ad ogni istanza di federalismo fiscale» in conseguenza di una tale restrittiva interpretazione del concetto di selettività territoriale; è evidente, infatti, che le misure (fiscali) che possono essere adottate a livello sub-statale sono, per loro natura, territorialmente selettive rispetto al regime generale di ciascuno Stato. Va, altresì, evidenziato come la qualificazione come aiuto di Stato non comporti *tout court* una preclusione assoluta all'applicazione di una certa misura. Il principio di incompatibilità di cui all'art. 107 del TCE può essere derogato infatti nelle fattispecie previste dal paragrafo 3 del medesimo articolo, previa autorizzazione della Commissione e con il rispetto di precisi limiti strutturali, quantitativi e temporali.

³³⁸ Ritenendo che venga utilizzata la definizione di «fiscalità di vantaggio» in modo non sempre chiaro, un'attenta dottrina procede a distinguere tra almeno due modelli, quello della fiscalità di vantaggio strutturale e quello della fiscalità di vantaggio congiunturale. Nel primo caso, vengono definite politiche fiscali stabilmente vantaggiose nei confronti di una o più attività economiche localizzate su un determinato territorio; nel secondo, vengono definite misure fiscali agevolative per un periodo transitorio, non sempre sufficientemente lungo da garantire alle imprese interessate il ritorno degli investimenti parzialmente finanziati attraverso la misura. In entrambi i casi, si intende la fiscalità di vantaggio rivolta a favore delle imprese, piuttosto che delle persone fisiche, in analogia con la disciplina in tema di aiuti di Stato, che concerne essenzialmente le imprese (così M. BARBERO, *Decentramento fiscale e vincoli comunitari*, cit.).

³³⁹ In tal senso, L. ANTONINI, *La fiscalità di sviluppo*, cit., p. 140.

³⁴⁰ Reperibile in <http://curia.europa.eu/>. Con tale sentenza la Corte di giustizia ha rigettato il ricorso proposto dalla Repubblica portoghese avverso una decisione della Commissione relativa alla censura di parte del regime normativo contenente l'adeguamento del sistema fiscale nazionale alle specificità della Regione autonoma delle Azzorre. In particolare la Commissione contestava che le riduzioni delle aliquote d'imposta sul reddito previste dal decreto n. 2/99/A a favore delle persone fisiche e giuridiche residenti nelle isole Azzorre costituissero a tutti gli effetti un aiuto di Stato, sussistendo i tre requisiti dell'utilizzo di risorse pubbliche, dell'incidenza sul commercio fra gli Stati membri e (soprattutto) della selettività territoriale; di conseguenza, la Commissione sosteneva che l'ammissibilità di tali misure non poteva che essere scrutinata alla luce della disciplina dei regimi in deroga al divieto generale di cui all'art. 87 del Trattato CE. Al contrario, le autorità portoghesi sostenevano che il regime fiscale adottato dalle Azzorre aveva lo scopo «di consentire alle imprese stabilite in tale Regione autonoma di superare gli svantaggi strutturali derivanti dalla loro ubicazione in una regione insulare e ultraperiferica». Nonostante il rigetto del ricorso della Repubblica portoghese, dalla motivazione della sentenza emerge come la CGCE sia giunta a riconoscere esplicitamente la piena compatibilità con il diritto comunitario delle misure fiscali agevolative adottate da enti territoriali interni diversi dallo Stato.

serio regime di federalismo fiscale. A tal fine sono stati individuati tre requisiti: quello dell'autonomia istituzionale (le misure devono essere adottate da un ente dotato, sul piano costituzionale, di uno statuto politico e amministrativo distinto da quello dello Stato centrale); quello dell'autonomia decisionale (le misure devono essere adottate senza possibilità di un intervento diretto da parte dello Stato centrale in ordine al rispettivo contenuto); quello dell'autonomia economico-finanziaria (le misure non devono essere compensate da sovvenzioni o contributi provenienti dallo Stato centrale)³⁴¹. In particolare, la sussistenza dell'ultimo requisito richiederà un esame dei complessivi rapporti finanziari di fatto esistenti tra lo Stato e l'ente interessato, per individuare eventuali compensazioni³⁴² espresse ovvero occulte³⁴³.

Si tratta di una pronuncia molto importante relativamente alla materia della fiscalità di vantaggio, poiché il *revirement* della Corte interviene sull'orientamento della Commissione secondo cui le misure «asimmetriche», ossia applicabili solo nel territorio di alcune regioni, erano state in precedenza tollerate in deroga al generale principio di incompatibilità degli aiuti di Stato, sancito dall'art. 107 del TCE, previo nulla osta da parte della stessa Commissione ed entro limiti temporali e «quantitativi» assai ristretti³⁴⁴.

Successivamente, la sentenza 11 settembre 2008 della Corte di Giustizia (cause riunite da C-428/06 a C-434/06)³⁴⁵, ha offerto ulteriori precisazioni circa i criteri per

³⁴¹ Così L. ANTONINI, *La fiscalità di sviluppo*, cit., p. 141.

³⁴² Evidenziano peraltro A. ZANARDI, G. ARACHI, *Federalismo e concorrenza fiscale*, in www.lavoce.info, che il termine «fiscalità di vantaggio» dovrebbe riguardare quei soli casi in cui la riduzione di pressione fiscale deliberata da un ente locale non provochi una riduzione delle risorse pubbliche a disposizione di quel territorio, sicché laddove ciò non accada occorrerebbe più propriamente parlare di «concorrenza fiscale». Di conseguenza, la terza condizione del *test* di autonomia non potrebbe mai essere verificata.

³⁴³ Così V. CERIANI, *La fiscalità di sviluppo: compatibilità con la disciplina Ue in materia di aiuti di Stato*, in V. NICOTRA, F. PIZZETTI e S. SCOZZESE (a cura di), *Il federalismo fiscale*, Roma, 2009, p. 146. Le compensazioni statali occulte impediscono all'ente *sub*-statale di assumersi le conseguenze politiche ed economiche di una misura fiscale adottata nell'ambito delle proprie competenze.

³⁴⁴ Tale interpretazione del requisito della selettività territoriale in relazione alla disciplina degli aiuti di Stato precludeva qualsiasi ipotesi di differenziazione non transitoria del prelievo fiscale a livello sub-statale. La Corte di Giustizia, pertanto, nella pronuncia in esame si è distaccata dall'orientamento della Commissione, accogliendo l'innovativa tesi dell'Avvocato generale Geelhoed per la quale le misure fiscali agevolative adottate da enti regionali non sono selettive a condizione che siano varate «nell'esercizio di poteri sufficientemente autonomi rispetto al potere centrale». Si veda, altresì, A. FANTOZZI, *La sentenza della Corte di giustizia C-88/03 e il dibattito sul federalismo fiscale e sulla fiscalità di vantaggio in Italia*, in www.astridonline.it.

³⁴⁵ La Corte di Giustizia è stata chiamata ad esprimersi (domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma del País Vasco - Spagna) in merito a talune disposizioni tributarie adottate dalle Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya, le Diputaciones Forales de Álava, de Vizcaya e de Guipúzcoa, che sono le autorità competenti dei territori a statuto speciale (fuero) denominati Territorio Histórico de Vizcaya, de Álava e de Guipúzcoa

escludere che misure fiscali di vantaggio adottate a livello regionale e locale possano considerarsi selettive (e quindi incorrere nel divieto di aiuti di Stato).

La sentenza ha precisato, tra l'altro, «che l'autonomia istituzionale non è lesa dal riconoscimento, in seno ad un ordinamento, dei principi di solidarietà e di armonizzazione fiscale fra i diversi livelli di governo. Ha chiarito, inoltre, che il requisito dell'autonomia decisionale non esclude che, allo scopo di prevenire i conflitti, sia previsto un procedimento di concertazione. Ha specificato, infine, che il requisito dell'autonomia finanziaria non è compromesso dalla presenza di trasferimenti finanziari da parte dello Stato centrale a favore degli enti *sub*-statali. Soprattutto quest'ultimo è stato un chiarimento di notevole importanza: è valso, infatti, a escludere che la semplice presenza di trasferimenti perequativi possa di per se determinare la qualificazione della misura agevolativa come aiuto di Stato. E' invece necessario che non sussista una compensazione, cioè un nesso di causa-effetto tra le misure fiscali agevolative adottate a livello *sub*-statale e i trasferimenti specifici effettuati dallo Stato centrale. (...) La sentenza ha chiarito, inoltre, che quest'ultima verifica, anche attraverso un esame dei fatti e del diritto interno, spetta al giudice nazionale»³⁴⁶.

Conclusivamente, quindi, sembra di potersi affermare che la giurisprudenza comunitaria stia procedendo in un percorso evolutivo che pian piano si distacca da quella che era l'impostazione originaria, fortemente strutturata sul mercato comune, per accogliere anche esigenze di decentramento delle prerogative fiscali. In tal modo, la Corte di giustizia pare altresì tener conto dei canoni di ragionevolezza e proporzionalità che consentono di tener conto delle istanze dell'autonomia tributaria in un bilanciamento con le regole a tutela della libera concorrenza.

(le «autorità *forales*»). La fattispecie esaminata dai giudici di Bruxelles riguardava alcuni provvedimenti adottati dalle tre autorità *forales* che costituiscono la Comunità dei Paesi Baschi. Fra le agevolazioni adottate v'era la previsione di un'aliquota d'imposta per le società con sede locale (pari al 32,5%) inferiore all'aliquota generale applicata in Spagna (pari al 35%) e vi erano altre disposizioni speciali riguardanti il trattamento fiscale di determinati investimenti che non trovavano corrispondenza nel diritto tributario spagnolo. Il giudice spagnolo, chiamato a valutare la legittimità di queste disposizioni, chiedeva, con rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia, di precisare se queste misure fiscali fossero qualificabili come «misure selettive» e costituissero, quindi, aiuti di Stato.

³⁴⁶ Così L. ANTONINI, *La fiscalità di sviluppo*, cit., p. 141.

3.4.1. *La legge n. 42 del 2009*

Dopo anni di tentativi non andati in porto³⁴⁷, è stata da ultimo approvata, frutto di un metodo dialogante e concertato³⁴⁸ in cui si è tentato di dare accoglienza alle istanze degli enti territoriali, una legge di attuazione dell'art. 119, fondata su talune linee guida emerse nei precedenti anni di riflessione³⁴⁹ ma contenente anche principi innovativi (l. 5 maggio 2009, n. 42).

Il 29 aprile 2009 il Senato ha definitivamente approvato il disegno di legge (in precedenza, approvato dalla Camera dei deputati il 24 marzo 2009), recante «Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione». L'iter del disegno di legge vede la sua genesi l'11 settembre 2008, quando il Consiglio dei Ministri approvò, in via provvisoria, lo schema di disegno di legge, come provvedimento collegato alla manovra finanziaria³⁵⁰.

Nella relazione al disegno di legge governativo si può agevolmente rinvenire la *ratio legislatoris*, poiché viene espressamente affermato che il disegno di legge è volto, innanzitutto, a: delineare una serie di principi e criteri direttivi di carattere generale diretti a informare lo sviluppo dell'intero sistema di federalismo fiscale; definire un quadro per l'esercizio concreto dell'autonomia tributaria, prevedendo che

³⁴⁷ Venne infatti, come si è visto, costituita l'Alta Commissione di studio per la definizione dei meccanismi strutturali del federalismo fiscale - ACoFF, che ha prodotto un'opera di approfondimento e di elaborazione, concludendo i propri lavori nel 2005. Nel corso della Legislatura 2006-2008, fu adottato un disegno di legge di iniziativa governativa, che il Parlamento non ha però iniziato ad esaminare, anche per lo spirare anticipato della Legislatura stessa. Nel contempo, era stato presentato in Parlamento anche un disegno di legge di iniziativa del Consiglio regionale della Lombardia.

³⁴⁸ Dell'iter del disegno di legge, e del metodo concertato con cui si è pervenuti alla sua approvazione, dà minuziosamente conto E. VIGATO, *Il federalismo fiscale ed i lavori preparatori. La corsa ad ostacoli di un progetto condiviso*, in www.federalismi.it.

³⁴⁹ Nella relazione illustrativa al disegno di legge, sul punto, si precisa: « Tutti questi contributi sono considerati come un patrimonio importante da questo disegno di legge, che li porta a sintesi e apre una nuova fase politico-istituzionale diretta a dare avvio agli elementi costitutivi di un nuovo patto fiscale, dove la responsabilità nel reperimento delle risorse e l'autonomia di spesa si saldano in modo virtuoso.». I contributi cui si fa riferimento sono: l'imponente lavoro dell'Alta commissione di studio per la definizione dei meccanismi strutturali del federalismo fiscale; l'elaborazione che nella scorsa legislatura hanno compiuto appositi gruppi di lavoro e che ha permesso di arrivare alla definizione di un disegno di legge di attuazione dell'art.119 Cost.; un importante documento sui principi applicativi dell'art.119 Cost. approvato dalla Conferenza delle Regioni; rilevanti contributi elaborati dalle associazioni degli enti locali; infine, l'apporto della giurisprudenza costituzionale, che, in questi anni, ha definito con chiarezza i contenuti specifici dell'articolo 119 della Costituzione sia riguardo all'autonomia impositiva che a quella di spesa.

³⁵⁰ Si intendono per «collegati» i disegni di legge recanti gli interventi connessi alla realizzazione della manovra di finanza pubblica. La categoria dei provvedimenti legislativi collegati è stata introdotta con la legge 23 agosto 1988 n. 362, di riforma della disciplina contabile stabilita dalla legge n. 468 del 1978. Essenzialmente la scelta di attribuire tale carattere ai provvedimenti legislativi consente di attribuire ai medesimi una sorta di «corsia preferenziale» nell'ambito dell'iter parlamentare.

le Regioni, ma solo nelle materie non assoggettate a imposizione da parte dello Stato, possano istituire tributi regionali e locali e determinare le materie e gli ambiti nei quali è destinata ad essere esercitata l'autonomia tributaria degli Enti locali.

Si intende, poi, fissare il quadro istituzionale dei rapporti finanziari tra i vari livelli di governo stabilendo, in particolare, l'avvio di un percorso graduale, caratterizzato da una fase transitoria, che restituisca razionalità alla distribuzione delle risorse, rendendola coerente con il costo *standard* delle prestazioni erogate; a tal fine, occorre superare, per tutti i livelli istituzionali, il criterio della spesa storica, che va a sostanziale vantaggio degli enti meno efficienti e favorisce la deresponsabilizzazione³⁵¹.

Ed invece il legislatore in tale sede ha avuto ben chiara la visione ispiratrice del principio di responsabilità³⁵².

Si mira altresì a garantire un adeguato livello di flessibilità fiscale nello sviluppo del disegno complessivo attraverso la previsione di un paniere di tributi propri e compartecipazioni la cui composizione sia rappresentata in misura rilevante da tributi manovrabili, in un contesto dove viene ribadita l'esigenza della semplificazione, della riduzione degli adempimenti a carico dei contribuenti, l'efficienza nella amministrazione dei tributi, la razionalità e coerenza dei singoli tributi e del sistema nel suo complesso.

Dopo aver proclamato³⁵³ di costituire attuazione dell'art. 119 della Costituzione, mediante la previsione dei principi fondamentali del coordinamento

³⁵¹ La spesa storica, infatti, riflette sia i fabbisogni reali (quelli *standard*) riferiti al *mix* di beni e servizi offerti dalle Regioni e dagli altri Enti locali, sia vere e proprie inefficienze. Mentre il primo elemento ha una valenza economica e sociale significativa, l'ultimo rappresenta un elemento negativo che non merita riconoscimento. Si tratta allora di costruire parametri di spesa *standard* sulla base di obiettivi che tengano conto dei relativi costi di soddisfacimento, in un confronto equilibrato e perequato delle esigenze delle diverse aree del Paese. Nell'assetto definitivo, quindi, i fabbisogni di spesa non dovranno semplicemente coincidere con la spesa storica, come di fatto avviene oggi. In questo quadro si sviluppa l'importante disegno di perequazione che traduce l'inderogabile principio costituzionale di solidarietà coniugandolo con l'altrettanto significativo principio costituzionale di buona amministrazione.

³⁵² Come risulta, ad esempio, dalle parole di M. BERTOLISSI, *Audizione presso le Commissioni riunite affari costituzionali, bilancio e finanze e tesoro del Senato - Indagine conoscitiva sul disegno di legge n. 1117, riguardante il federalismo fiscale. Novembre 2008*: «A memoria, questa è la prima volta che un testo normativo, di attuazione in via diretta della legge fondamentale, pone al centro del suo articolato in modo così netto il principio di responsabilità, il quale è tutt'altro che vago nelle sue premesse e nelle sue implicazioni di sistema ... È una novità priva di precedenti, che può consentire l'avvio di ciò che nella storia della Repubblica è sempre mancato: della riforma dello Stato, ipotizzata al tempo della Costituzione, riproposta negli anni '70 del secolo scorso, sistematicamente fallita per aver disgiunto appunto la responsabilità nel reperimento delle risorse dal potere di spesa ... il profilo dello Stato sociale degradato a Stato assistenziale è dipeso da una lettura monca e parziale della Costituzione».

della finanza pubblica e del sistema tributario, la disciplina dell'istituzione e del funzionamento del fondo perequativo, dell'utilizzazione delle risorse aggiuntive e degli interventi speciali, nonché dell'attribuzione di un patrimonio delle Regioni e degli enti locali, la legge n. 42 prevede i « principi e criteri direttivi generali» (art. 2, secondo comma) cui dovranno essere informati i decreti legislativi da adottare³⁵⁴.

³⁵³ Al primo comma dell'art. 1, che così recita: «1. La presente legge costituisce attuazione dell'articolo 119 della Costituzione, assicurando autonomia di entrata e di spesa di comuni, province, città metropolitane e regioni e garantendo i principi di solidarietà e di coesione sociale, in maniera da sostituire gradualmente, per tutti i livelli di governo, il criterio della spesa storica e da garantire la loro massima responsabilizzazione e l'effettività e la trasparenza del controllo democratico nei confronti degli eletti. A tali fini, la presente legge reca disposizioni volte a stabilire in via esclusiva i principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, a disciplinare l'istituzione ed il funzionamento del fondo perequativo per i territori con minore capacità fiscale per abitante nonché l'utilizzazione delle risorse aggiuntive e l'effettuazione degli interventi speciali di cui all'articolo 119, quinto comma, della Costituzione perseguendo lo sviluppo delle aree sottoutilizzate nella prospettiva del superamento del dualismo economico del Paese. Disciplina altresì i principi generali per l'attribuzione di un proprio patrimonio a comuni, province, città metropolitane e regioni e detta norme transitorie sull'ordinamento, anche finanziario, di Roma capitale.».

³⁵⁴ I principi e criteri direttivi generali contenuti nella versione originaria dell'art. 2, secondo comma, sono i seguenti: a) autonomia di entrata e di spesa e maggiore responsabilizzazione amministrativa, finanziaria e contabile di tutti i livelli di governo;

b) lealtà istituzionale fra tutti i livelli di governo e concorso di tutte le amministrazioni pubbliche al conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica nazionale in coerenza con i vincoli posti dall'Unione europea e dai trattati internazionali;

c) razionalità e coerenza dei singoli tributi e del sistema tributario nel suo complesso; semplificazione del sistema tributario, riduzione degli adempimenti a carico dei contribuenti, trasparenza del prelievo, efficienza nell'amministrazione dei tributi; rispetto dei principi sanciti dallo statuto dei diritti del contribuente di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212;

d) coinvolgimento dei diversi livelli istituzionali nell'attività di contrasto all'evasione e all'elusione fiscale prevedendo meccanismi di carattere premiale;

e) attribuzione di risorse autonome ai comuni, alle province, alle città metropolitane e alle regioni, in relazione alle rispettive competenze, secondo il principio di territorialità e nel rispetto del principio di solidarietà e dei principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza di cui all'articolo 118 della Costituzione; le risorse derivanti dai tributi e dalle entrate propri di regioni ed enti locali, dalle compartecipazioni al gettito di tributi erariali e dal fondo perequativo consentono di finanziare integralmente il normale esercizio delle funzioni pubbliche attribuite;

f) determinazione del costo e del fabbisogno *standard* quale costo e fabbisogno che, valorizzando l'efficienza e l'efficacia, costituisce l'indicatore rispetto al quale comparare e valutare l'azione pubblica; definizione degli obiettivi di servizio cui devono tendere le amministrazioni regionali e locali nell'esercizio delle funzioni riconducibili ai livelli essenziali delle prestazioni o alle funzioni fondamentali di cui all'articolo 117, secondo comma, lettere *m*) e *p*), della Costituzione;

g) adozione per le proprie politiche di bilancio da parte di regioni, città metropolitane, province e comuni di regole coerenti con quelle derivanti dall'applicazione del patto di stabilità e crescita;

h) individuazione dei principi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci pubblici, in modo da assicurare la redazione dei bilanci di comuni, province, città metropolitane e regioni in base a criteri predefiniti e uniformi, concordati in sede di Conferenza unificata di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, di seguito denominata «Conferenza unificata», coerenti con quelli che disciplinano la redazione del bilancio dello Stato. La registrazione delle poste di entrata e di spesa nei bilanci dello Stato, delle regioni, delle città metropolitane, delle province e dei comuni deve essere eseguita in forme che consentano di ricondurre tali poste ai criteri rilevanti per l'osservanza del patto di stabilità e crescita; al fine di dare attuazione agli articoli 9 e 13, individuazione del termine entro il quale regioni ed enti locali devono comunicare al Governo i propri bilanci preventivi e consuntivi, come approvati, e previsione di sanzioni ai sensi dell'articolo 17, comma 1, lettera *e*), in caso di mancato rispetto di tale termine; individuazione dei principi fondamentali per la redazione, entro un

determinato termine, dei bilanci consolidati delle regioni e degli enti locali in modo tale da assicurare le informazioni relative ai servizi esternalizzati, con previsione di sanzioni ai sensi dell'articolo 17, comma 1, lettera e), a carico dell'ente in caso di mancato rispetto di tale termine;

i) previsione dell'obbligo di pubblicazione in siti internet dei bilanci delle regioni, delle città metropolitane, delle province e dei comuni, tali da riportare in modo semplificato le entrate e le spese pro capite secondo modelli uniformi concordati in sede di Conferenza unificata;

l) salvaguardia dell'obiettivo di non alterare il criterio della progressività del sistema tributario e rispetto del principio della capacità contributiva ai fini del concorso alle spese pubbliche;

m) superamento graduale, per tutti i livelli istituzionali, del criterio della spesa storica a favore: 1) del fabbisogno *standard* per il finanziamento dei livelli essenziali di cui all'articolo 117, secondo comma, lettera m), della Costituzione, e delle funzioni fondamentali di cui all'articolo 117, secondo comma, lettera p), della Costituzione; 2) della perequazione della capacità fiscale per le altre funzioni;

n) rispetto della ripartizione delle competenze legislative fra Stato e regioni in tema di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario;

o) esclusione di ogni doppia imposizione sul medesimo presupposto, salvo le addizionali previste dalla legge statale o regionale;

p) tendenziale correlazione tra prelievo fiscale e beneficio connesso alle funzioni esercitate sul territorio in modo da favorire la corrispondenza tra responsabilità finanziaria e amministrativa; contenenza e responsabilità nell'imposizione di tributi propri;

q) previsione che la legge regionale possa, con riguardo ai presupposti non assoggettati ad imposizione da parte dello Stato: 1) istituire tributi regionali e locali; 2) determinare le variazioni delle aliquote o le agevolazioni che comuni, province e città metropolitane possono applicare nell'esercizio della propria autonomia con riferimento ai tributi locali di cui al numero 1);

r) previsione che la legge regionale possa, nel rispetto della normativa comunitaria e nei limiti stabiliti dalla legge statale, valutare la modulazione delle accise sulla benzina, sul gasolio e sul gas di petrolio liquefatto, utilizzati dai cittadini residenti e dalle imprese con sede legale e operativa nelle regioni interessate dalle concessioni di coltivazione di cui all'articolo 19 del decreto legislativo 25 novembre 1996, n. 625, e successive modificazioni;

s) facoltà delle regioni di istituire a favore degli enti locali compartecipazioni al gettito dei tributi e delle compartecipazioni regionali;

t) esclusione di interventi sulle basi imponibili e sulle aliquote dei tributi che non siano del proprio livello di governo; ove i predetti interventi siano effettuati dallo Stato sulle basi imponibili e sulle aliquote riguardanti i tributi degli enti locali e quelli di cui all'articolo 7, comma 1, lettera b), numeri 1) e 2), essi sono possibili, a parità di funzioni amministrative conferite, solo se prevedono la contestuale adozione di misure per la completa compensazione tramite modifica di aliquota o attribuzione di altri tributi e previa quantificazione finanziaria delle predette misure nella Conferenza di cui all'articolo 5; se i predetti interventi sono accompagnati da una riduzione di funzioni amministrative dei livelli di governo i cui tributi sono oggetto degli interventi medesimi, la compensazione è effettuata in misura corrispondente alla riduzione delle funzioni;

u) previsione di strumenti e meccanismi di accertamento e di riscossione che assicurino modalità efficienti di accreditamento diretto o di riversamento automatico del riscosso agli enti titolari del tributo; previsione che i tributi erariali compartecipati abbiano integrale evidenza contabile nel bilancio dello Stato;

v) definizione di modalità che assicurino a ciascun soggetto titolare del tributo l'accesso diretto alle anagrafi e a ogni altra banca dati utile alle attività di gestione tributaria, assicurando il rispetto della normativa a tutela della riservatezza dei dati personali;

z) premialità dei comportamenti virtuosi ed efficienti nell'esercizio della potestà tributaria, nella gestione finanziaria ed economica e previsione di meccanismi sanzionatori per gli enti che non rispettano gli equilibri economico-finanziari o non assicurano i livelli essenziali delle prestazioni di cui all'articolo 117, secondo comma, lettera m), della Costituzione o l'esercizio delle funzioni fondamentali di cui all'articolo 117, secondo comma, lettera p), della Costituzione; previsione delle specifiche modalità attraverso le quali il Governo, nel caso in cui la regione o l'ente locale non assicuri i livelli essenziali delle prestazioni di cui all'articolo 117, secondo comma, lettera m), della Costituzione, o l'esercizio delle funzioni fondamentali di cui all'articolo 117, secondo comma, lettera p), della Costituzione, o qualora gli scostamenti dal patto di convergenza di cui all'articolo 18 della presente legge abbiano caratteristiche permanenti e sistematiche, adotta misure sanzionatorie ai sensi dell'articolo 17, comma 1, lettera e), che sono commisurate all'entità di tali scostamenti e

3.4.2. I princípi fondamentali di coordinamento

In dottrina vi è chi ha ravvisato come, tra tutti i princípi e criteri direttivi generali, taluni, piú di altri, assurgano a veri e propri princípi fondamentali di coordinamento, ed essi sarebbero, in particolare, quelli di coerenza, territorialità, progressività e divieto di doppia imposizione³⁵⁵.

Quanto al primo principio, la medesima dottrina ha osservato come la coerenza rilevi su due distinti livelli: da un lato, essa può essere valutata con riguardo a tributi aventi presupposti del tutto diversi, nel qual caso occorre verificare la rispondenza dei

possono comportare l'applicazione di misure automatiche per l'incremento delle entrate tributarie ed extra-tributarie, e può esercitare nei casi piú gravi il potere sostitutivo di cui all'articolo 120, secondo comma, della Costituzione, secondo quanto disposto dall'articolo 8 della legge 5 giugno 2003, n. 131, e secondo il principio di responsabilità amministrativa e finanziaria;

aa) previsione che le sanzioni di cui alla lettera z) a carico degli enti inadempienti si applichino anche nel caso di mancato rispetto dei criteri uniformi di redazione dei bilanci, predefiniti ai sensi della lettera h), o nel caso di mancata o tardiva comunicazione dei dati ai fini del coordinamento della finanza pubblica;

bb) garanzia del mantenimento di un adeguato livello di flessibilità fiscale nella costituzione di insiemi di tributi e compartecipazioni, da attribuire alle regioni e agli enti locali, la cui composizione sia rappresentata in misura rilevante da tributi manovrabili, con determinazione, per ciascun livello di governo, di un adeguato grado di autonomia di entrata, derivante da tali tributi;

cc) previsione di una adeguata flessibilità fiscale articolata su piú tributi con una base imponibile stabile e distribuita in modo tendenzialmente uniforme sul territorio nazionale, tale da consentire a tutte le regioni ed enti locali, comprese quelle a piú basso potenziale fiscale, di finanziare, attivando le proprie potenzialità, il livello di spesa non riconducibile ai livelli essenziali delle prestazioni e alle funzioni fondamentali degli enti locali;

dd) trasparenza ed efficienza delle decisioni di entrata e di spesa, rivolte a garantire l'effettiva attuazione dei princípi di efficacia, efficienza ed economicità di cui all'articolo 5, comma 1, lettera b);

ee) riduzione della imposizione fiscale statale in misura corrispondente alla piú ampia autonomia di entrata di regioni ed enti locali calcolata ad aliquota *standard* e corrispondente riduzione delle risorse statali umane e strumentali; eliminazione dal bilancio dello Stato delle previsioni di spesa relative al finanziamento delle funzioni attribuite a regioni, province, comuni e città metropolitane, con esclusione dei fondi perequativi e delle risorse per gli interventi di cui all'articolo 119, quinto comma, della Costituzione;

ff) definizione di una disciplina dei tributi locali in modo da consentire anche una piú piena valorizzazione della sussidiarietà orizzontale;

gg) individuazione di strumenti idonei a favorire la piena attuazione degli articoli 29, 30 e 31 della Costituzione, con riguardo ai diritti e alla formazione della famiglia e all'adempimento dei relativi compiti;

hh) territorialità dei tributi regionali e locali e riferibilità al territorio delle compartecipazioni al gettito dei tributi erariali, in conformità a quanto previsto dall'articolo 119 della Costituzione;

ii) tendenziale corrispondenza tra autonomia impositiva e autonomia di gestione delle proprie risorse umane e strumentali da parte del settore pubblico; previsione di strumenti che consentano autonomia ai diversi livelli di governo nella gestione della contrattazione collettiva;

ll) certezza delle risorse e stabilità tendenziale del quadro di finanziamento, in misura corrispondente alle funzioni attribuite;

mm) individuazione, in conformità con il diritto comunitario, di forme di fiscalità di sviluppo, con particolare riguardo alla creazione di nuove attività di impresa nelle aree sottoutilizzate.

³⁵⁵ In tal senso, P. RUSSO E G. FRANSONI, *Ripartizione delle basi imponibili e coordinamento del sistema tributario*, in *Rass. trib.*, n. 6/2010, pagg. 1580.

tributi a un parametro ulteriore, rappresentato dal disegno complessivo del sistema. Dall'altro lato, con riguardo a tributi riconducibili al medesimo presupposto generale (ad esempio, fra diverse imposte patrimoniali o di consumo), nel qual caso, esclusa la possibilità – in virtù del divieto di doppia imposizione – di tributi che attribuiscono rilevanza anche a fatti inclusi nella fattispecie di altro tributo, il problema della coerenza si pone rispetto alla rilevanza attribuita proprio ai fatti esclusi.

Il principio di territorialità (contenuto nell'art. 2, comma 2, lett. *hh*), della l. n. 42), che, a stretto rigore, secondo il precetto testuale dell'art. 119, comma 2, Cost., regolerebbe l'attribuzione delle sole compartecipazioni ai tributi erariali, assurge nell'ambito della legge n. 42 del 2009 a principio di coordinamento valido per tutte le «risorse autonome» di Regioni ed enti locali, in forza dell'ulteriore riferimento contenuto all'art. 2, comma 2, lett. *e*) della medesima l. 42. Come evidenziato da parte della dottrina, alla base della scelta del legislatore potrebbe esservi sia l'esigenza di assicurare l'effettivo coordinamento orizzontale dei sistemi tributari *sub*-statali a livello regionale e locale, che di preparare una assetto normativo che non potrà contraddire i principi costituzionali che presiedono alla disciplina dei tributi, e tra essi i principi di solidarietà (art. 2 Cost.) e di eguaglianza (art. 3 Cost.), che in parte lo ridimensionano³⁵⁶.

In relazione alla finanza regionale, poi, il criterio trova puntuale specificazione nelle disposizioni di cui all'art. 7, comma 1, lett. *d*)³⁵⁷, della l. 42 citata; occorre poi tener presente l'ulteriore principio di cui all'art. 2, comma 2, lett. *p*), che prevede la tendenziale correlazione tra prelievo e beneficio connesso alle funzioni esercitate sul territorio in modo da favorire la corrispondenza tra responsabilità finanziaria e amministrativa³⁵⁸.

³⁵⁶ G. RAGUCCI, *La legge delega per l'attuazione del federalismo fiscale (L. 5 maggio 2009, n. 42)*, in *Rass. trib.*, n. 3/2010, pagg. 746 ss..

³⁵⁷ *d*) le modalità di attribuzione alle regioni del gettito dei tributi regionali istituiti con legge dello Stato e delle compartecipazioni ai tributi erariali sono definite in conformità al principio di territorialità di cui all'articolo 119 della Costituzione. A tal fine, le suddette modalità devono tenere conto: 1) del luogo di consumo, per i tributi aventi quale presupposto i consumi; per i servizi, il luogo di consumo può essere identificato nel domicilio del soggetto fruitore finale; 2) della localizzazione dei cespiti, per i tributi basati sul patrimonio; 3) del luogo di prestazione del lavoro, per i tributi basati sulla produzione; 4) della residenza del percettore, per i tributi riferiti ai redditi delle persone fisiche.

³⁵⁸ Rileva un'autorevole dottrina come «in realtà, questa previsione si presta ad essere interpretata in due prospettive diverse. Da un lato, il richiamo al principio del beneficio, ossia a un criterio di riparto che una parte della dottrina ha ritenuto alternativo a quello della capacità contributiva, potrebbe indurre a credere che la disposizione affermi una “tendenziale” preferenza per tale criterio di commisurazione della contribuzione alle pubbliche spese. Dall'altro lato, il richiamo alle “funzioni esercitate” sembra più propriamente evocare il principio di “continenza” quale criterio di scelta del presupposto dei tributi

Secondo la dottrina citata per ultima, il principio complessivamente implicherebbe la considerazione per il luogo di produzione della ricchezza tassata, piuttosto che per il luogo di riscossione del tributo (normalmente coincidente con la residenza o sede del soggetto passivo), al fine di evitare gli effetti casuali e perciò sperequativi che secondo gli studiosi di economia finanziaria tale diverso criterio può produrre, in rapporto ai fini che la regola intende perseguire.

Da un lato esso risponderebbe a un'esigenza tecnica posta dalla necessità di impedire la c.d. *esportazione dei tributi*, facendo sì che ciascun ente territoriale dotato di autonomia tributaria non colpisca fattispecie collocate al di fuori del proprio territorio, o prive di un legame con la propria collettività; in tal senso, tenuto conto di una possibile evoluzione in senso competitivo del sistema finanziario *sub-statale*, il principio vale ad arginare possibili forme di concorrenza dannosa. Dall'altro ciò implica il rischio che i territori più ricchi trattengano nel proprio territorio maggiori risorse finanziarie, fermi restando, nel tempo, gli effetti del c.d. fondo perequativo³⁵⁹.

È stato altresì ritenuto³⁶⁰ che la prescrizione dell'art. 2, comma 1, lett. *hh*) della legge delega sia, in parte, pleonastica. Tale impostazione consegue ad una visione del tributo come elemento essenziale della struttura dei consorzi umani politicamente organizzati in quanto istituto funzionale alla ripartizione delle spese fra i consociati. In un tale concetto di tributo è necessariamente implicata l'idea di una tendenziale corrispondenza fra i soggetti interessati alla esistenza della collettività organizzata stessa (e, quindi, alle spese sostenute per tale esistenza) e i soggetti che partecipano, mediante il tributo, al finanziamento delle spese pubbliche, ossia delle spese oggettivamente dirette alla realizzazione delle attività ritenute necessarie per la collettività.

locali maggiormente coerente con la natura (locale appunto) dei tributi medesimi. La prima interpretazione deve essere, tuttavia, respinta sia perché, dal punto di vista lessicale, la norma impone una "correlazione" (e non una commisurazione) e la riferisce in modo generico al "prelievo fiscale" (e non ai singoli tributi); sia perché, intesa come affermazione della "preferenza" per i tributi basati sul criterio del beneficio, essa risulterebbe in fin dei conti contrastante con la prescrizione del "rispetto del principio di capacità contributiva i fini del concorso alle spese pubbliche" di cui all'art. 2, comma 1, lett. l). Vista come fissazione di un criterio di scelta del presupposto dei tributi, la disposizione si risolve effettivamente in una specificazione del principio di territorialità.» così G. FRANSONI, *Il presupposto dei tributi regionali e locali. Dal precetto costituzionale alla legge delega*, in *Riv. Dir. trib.*, 3/2011, p. 267 ss..

³⁵⁹ Così G. RAGUCCI, *La legge delega*, cit..

³⁶⁰ Da G. FRANSONI, *Il presupposto dei tributi regionali e locali*, cit..

Tale concezione – si asserisce – è quella che traspare dall’art. 53 Cost.: la scelta di un pronome indicativo di una «quantità» indefinita (il «tutti»), piuttosto che una «unità» indefinita (per esempio «ciascuno», come pure sarebbe stato linguisticamente possibile) evoca di per sé l’idea di un gruppo, di un insieme di soggetti (la collettività, appunto) «coinvolto», al tempo stesso, nel sostenimento delle spese pubbliche e nella «contribuzione» al loro finanziamento.

Essendo pertanto i soggetti fra i quali viene realizzata la contribuzione non individuati *a priori*, ma tutti coloro che si troveranno in un determinato rapporto con il presupposto³⁶¹ del tributo e poiché, al tempo stesso, è costituzionalmente necessitato dall’art. 53 che tali soggetti siano «cointeressati» alla cosa pubblica, ne discende che tale presupposto deve essere idoneo a individuare, al tempo stesso, la forza economica che giustifica la partecipazione alle spese pubbliche e la appartenenza al gruppo cui le spese stesse ineriscono (e che, come tale, è chiamato a distribuirle fra i suoi membri).

Seguendo tale ordine di idee, discenderebbe che la qualifica del tributo (erariale, regionale, comunale ecc.) dipende proprio da una caratteristica del presupposto. Esistono, cioè, tributi intrinsecamente erariali, comunali, regionali ecc. e questa qualificazione intrinseca dipende proprio dal modo di essere del presupposto.

Esso infatti può essere conformato in base all’appartenenza alla comunità, per un qualche profilo, dei soggetti passivi del tributo. Poiché, peraltro, tale appartenenza non è una relazione esclusiva (in quanto il medesimo soggetto ben può «appartenere» a più collettività essendo interessato alla loro esistenza per il coinvolgimento in esse di propri interessi e bisogni) i presupposti devono essere idonei a evidenziare la misura graduata e diversificata in cui l’appartenenza si realizza, commisurando cioè ad essa l’entità della partecipazione alle pubbliche spese della collettività. Tale impostazione, quindi, giustificherebbe la scelta della previsione del criterio direttivo contenuto nell’art. 2, comma 1, lett. *hh*), ancorché in parte pleonastico, in quanto già immanente nell’art. 53 Cost..

³⁶¹ Per una ricostruzione concettuale del presupposto, si rinvia, in particolare, a G. FRANSONI, *Il presupposto dei tributi regionali e locali*, cit..

3.4.3. *La non alterazione del criterio di progressività e il rispetto del principio di capacità contributiva*

Viene quindi in evidenza il principio secondo cui i decreti delegati devono assicurare la «salvaguardia dell'obiettivo di non alterare il criterio di progressività del sistema tributario e rispetto del principio della capacità contributiva ai fini del concorso alle spese pubbliche» (art. 2, secondo comma, lett. *l*), della legge n. 42 del 2009).

Tale disposizione non compariva nel testo originario del disegno di legge governativo, probabilmente perché il legislatore aveva ritenuto trattarsi di principi già immanenti al sistema così come disegnato in Costituzione, ma è stata poi inserita nel corso dell'iter parlamentare³⁶², lasciando trasparire la preoccupazione emersa nel corso del dibattito di dover sancire espressamente tali principi oltre a tutti gli altri che ne costituiscono specificazione.

Conseguentemente, la dottrina che ha esaminato la legge n. 42 ha poi tentato una ricostruzione secondo cui il principio di capacità contributiva, così come inteso in tale contesto, assume un contenuto diverso da quello proprio dell'art. 53 Cost., dal quale è tratto, non essendo canone più o meno stringente di legittimità costituzionale della disciplina sostanziale del tributo, ma atteggiandosi a regola di coordinamento del sistema tributario erariale, regionale e locale³⁶³.

Altra dottrina, volendo evitare una «lettura banalizzante» ovvero meramente tautologica della previsione, che non si esaurisca nel vincolo di osservanza della Costituzione, ha evidenziato come tale disposizione, essendo rivolta al complesso dei tributi regionali e locali assumendo il sistema tributario erariale come un dato di fatto,

³⁶² Con emendamento approvato in Assemblea della Camera dei Deputati. Già nel corso dell'esame presso il Senato in prima lettura, tuttavia, era stata inserita una disposizione che prescriveva il rispetto dei principi di capacità contributiva e di progressività, di cui all'art. 53 Cost..

³⁶³ Così G. RAGUCCI, *La legge delega*, cit., pagg. 741 ss.. L'A. ha quindi ritenuto che, dei significati che il principio ha assunto nella elaborazione dottrinale, andasse accolto quello che risponde meglio allo scopo che gli è proprio. Ha anche riportato le due principali posizioni dottrinali esistenti, rammentando che, «in una prospettiva garantista, la maggioranza della dottrina ritiene che la capacità contributiva di un soggetto consista nell'attitudine a pagare il tributo (c.d. potenzialità economica), ossia nella titolarità di situazioni giuridiche soggettive di contenuto tale da consentire l'estinzione dell'obbligazione tributaria. Queste situazioni possono essere comprese nel presupposto d'imposta (capacità c.d. oggettiva), o essere comunque presenti nel patrimonio del soggetto passivo nel momento in cui esso si perfeziona (capacità c.d. soggettiva). Secondo un diverso approccio, la potenzialità economica potrebbe invece essere rilevata anche solo dalla "mera possibilità di misurare in denaro situazioni di diversa (e per alcuni relativamente maggiore) capacità di soddisfare bisogni e interessi"».

si preoccupa di chiarire come i tributi regionali e locali si collocano rispetto all'obiettivo della progressività del sistema e della capacità contributiva.

In tale lettura, la disposizione si rivela interessante per la parte che attiene alla «progressività» del sistema, proprio nella misura in cui limita la posizione del complesso dei tributi regionali e locali alla mera «non alterazione» del criterio di progressività. In questo ruolo «negativo» è sembrato possibile «intravedere, cioè, la consapevolezza che i tributi regionali e, *a fortiori*, quelli locali, sono naturalmente orientati a rivestire caratteri di più accentuata realtà e/o ad assumere a presupposto indici di capacità contributiva tendenzialmente non idonei a connotare in senso progressivo la fiscalità generale. Di qui la presunzione secondo cui, fermi restando tali caratteri generali e, in qualche misura, immanenti dei tributi regionali e locali, occorre comunque intervenire al fine di “modularli” in guisa da salvaguardare il criterio di progressività sul piano generale.»³⁶⁴.

3.4.4. *Il divieto di doppia imposizione sul medesimo presupposto*

L'art. 2, comma 2, lett. o), della l. n. 42 del 2009 prevede l'«esclusione di ogni doppia imposizione sul medesimo presupposto, salvo le addizionali previste dalla legge statale o regionale». Ciò deriva dai più generali princípi fondamentali di razionalità, di semplificazione e di unitarietà della finanza pubblica, in base ai quali, come osservò la migliore dottrina³⁶⁵, si dovrebbe negare, in via generale ed astratta,

³⁶⁴ Così P. RUSSO, G. FRANSONI, *Ripartizione delle basi imponibili e coordinamento del sistema tributario*, in *Rass. trib.*, n. 6/2010, pagg. 1575 ss.. Gli Autori hanno da tale impostazione tratto le ulteriori, «interessanti conseguenze: a) in primo luogo, emerge che il criterio di progressività, se per un verso è “non alterato” dagli interventi di Regioni ed enti locali, per altro verso e correlativamente, può trovare la sua attuazione solo nell'ambito del sistema tributario erariale; b) ne consegue che una valutazione della incidenza di un complesso di tributi sulla progressività deve essere possibile quantomeno ai fini del giudizio di costituzionalità condotto ai sensi dell'art. 76 cost. relativamente alla continenza dei decreti delegati nell'ambito dei criteri e princípi direttivi stabiliti dalla legge delega; c) ma se, almeno ai fini dello scrutinio dell'eccesso di delega, la Corte costituzionale potrà (e dovrà) effettuare una valutazione dell'incidenza sulla progressività di un insieme di tributi, viene inevitabilmente meno una delle obiezioni generalmente opposte dalla Corte per escludere l'utilizzabilità dell'art. 53, comma secondo, come parametro di costituzionalità; d) tanto più che, adesso e secondo quanto si è detto, l'attuazione della progressività in sé risulta affidata solo all'insieme dei tributi che forma il sistema erariale.».

³⁶⁵ F. GALLO, *Ancora in tema di autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali nel nuovo Titolo V della Costituzione*, in *Rass. trib.*, n. 4/2005, pag. 1035. Sull'importanza di un principio di non sovrapposizione delle imposte locali con quelle statali, che, ove non previsto potrebbe determinare il rischio che i tributi propri degli enti *sub*-statali possano arrivare, per assurdo, a prendere gradualmente il posto di quelli statali, si era espresso, prendendo spunto dall'esperienza spagnola, L. ANTONINI, *I princípi di coordinamento del federalismo fiscale*, in L. ANTONINI (a cura di), *Verso un nuovo*

la possibilità che le Regioni creino nuove imposte che abbiano gli stessi presupposti e le stesse basi imponibili di imposte erariali già vigenti (oltre che, ovviamente, presupposti o basi imponibili estranei al loro territorio e alle materie di loro stretta competenza costituzionale). Dovrebbe essere, ad esempio, vietata l'istituzione di tributi regionali (e locali) sul reddito o sul patrimonio che abbiano la natura di sovrimposta o che comunque duplichino, nella disciplina e nella struttura, quelli erariali già vigenti. Una diversa impostazione - che addirittura giungesse ad attribuire alle Regioni, al pari dello Stato, il potere di scegliere i presupposti dei tributi regionali in piena libertà e senza limiti, fino al paradosso di prendere gradualmente esse il posto dello Stato nella titolarità dei tributi generali ora erariali (salvo ribaltarne parzialmente il gettito allo Stato stesso per consentirgli di finanziare le sue funzioni) - sarebbe in contrasto, non solo con i principi fondamentali appena enunciati, ma anche con lo stesso principio di esclusività della competenza statale in materia di tributi erariali fissato dal richiamato art. 117, comma 2, lettera e).

Secondo la medesima dottrina³⁶⁶, peraltro, «la limitazione del divieto alle ipotesi di imposizione regionale “sullo stesso presupposto” statale potrebbe instillare il dubbio che il divieto riguardi solo la doppia imposizione giuridica e non quella economica. Parrebbe, cioè, essere lasciata aperta la possibilità per le regioni di istituire tributi propri che colpiscono una ricchezza che “economicamente” può ricondursi a quella oggetto dell'imposizione erariale, ma che “giuridicamente” non è la stessa assunta dalla legge statale quale specifico presupposto delle imposte erariali già esistenti. Per le imposte sui redditi, ad esempio, tale possibilità sarebbe la naturale conseguenza del fatto che il sistema statale è stato costruito, riguardo ad esse, su una elencazione legale tassativa dei presupposti giuridici reddituali e non su una

federalismo fiscale, Milano, 2005, p. 77. In senso contrario, A. CARINCI, *Osservazioni al disegno di legge n. 1117 sul federalismo fiscale*, in www.federalismi.it, il quale, paventando che le scelte del legislatore fossero improntate alla costruzione di un sistema tributario eccessivamente polarizzato sul livello centrale, proponeva la soppressione del divieto di doppia imposizione, ritenendo che lo stesso «stante la limitatezza delle manifestazioni di capacità contributiva, appare eccessivo e troppo limitativo dell'autonomia degli enti sub statali. Come ricordato dalla Corte Cost. (sent. n. 102 del 15 aprile 2008), il divieto per le Regioni di istituire e disciplinare tributi propri aventi gli stessi presupposti dei tributi dello Stato o di legiferare sui tributi esistenti istituiti e regolati da leggi statali è conseguenza della mancata adozione della legislazione di coordinamento di cui agli artt. 117 e 119. Il divieto di doppia imposizione non costituisce pertanto un principio immanente al nostro ordinamento, bensì solo un corollario della mancata riforma, superabile in forza di questa. Ecco allora che, fissato un livello di pressione fiscale complessivo, non vi sono ostacoli ad ipotizzare l'applicazione di tributi differenti sulla stessa materia imponibile, tanto più che ciò consente di ridurre gli adempimenti dei contribuenti e di semplificare l'azione dell'amministrazione.».

³⁶⁶ F. GALLO, *I capisaldi del federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, pag. 223.

definizione di reddito imponibile generale, di principio e ricalcata su una nozione economica di reddito valida per ogni incremento di valore. Per cui, almeno teoricamente e salvo ostacoli d'altro tipo, potrebbe esserci uno spazio per tassare a livello regionale (beninteso, nel rispetto dei principi fondamentali di coordinamento fissati dallo Stato) redditi che, pur essendo economicamente tali, non lo sono giuridicamente, perché - come già detto - non coincidono con quelli assunti dalla legge come presupposto dell'imposta statale e sono, quindi, estranei al divieto di doppia imposizione.».

Dissentite totalmente da tale impostazione altra dottrina, secondo cui non esisterebbero in pratica presupposti in senso economico che non siano colpiti da tributi erariali, pertanto, se si interpretasse il presupposto in modo tale da farlo coincidere con l'oggetto economico del tributo, si avrebbe un'espansione enorme dell'ambito di efficacia della riserva di presupposto, cosicché la possibilità per le Regioni di istituire tributi propri si annullerebbe quasi interamente³⁶⁷.

Il rischio più evidente, quindi, è che la riserva di presupposto possa tradursi di fatto in un mero criterio di carattere temporale, laddove l'occupazione già avvenuta di presupposti impositivi da parte della legge statale sottrae gli stessi presupposti alla potestà impositiva delle Regioni³⁶⁸.

3.4.5. *Il superamento del criterio della spesa storica. Costi e fabbisogni standard*

Si è visto all'inizio della disamina sulla legge n. 42 del 2009 come venga espressamente affermata l'esigenza del superamento del criterio della spesa storica, tanto nell'enunciazione d'avvio dell'articolato che nella relazione illustrativa al disegno di legge, anche mediante l'avvio di un percorso graduale, caratterizzato da una fase transitoria, che restituisca razionalità alla distribuzione delle risorse, rendendola coerente con il costo *standard* delle prestazioni erogate. La spesa storica, infatti - si legge nella relazione illustrativa al disegno di legge - «riflette sia i fabbisogni reali (quelli *standard*) riferiti al *mix* di beni e servizi offerti dalle Regioni e

³⁶⁷ G. FRANSONI, *Il presupposto dei tributi regionali e locali*, cit..

³⁶⁸ Così L. SALVINI, *I tributi propri di Regioni, Province e Comuni. Profili tributari*, in V. NICOTRA, F. PIZZETTI e S. SCOZZESE (a cura di), *Il federalismo fiscale*, cit., p. 221. L'A. condivide altresì l'impostazione dianzi citata secondo cui la riserva di presupposto intesa in senso giuridico tutela l'ampiezza dell'autonomia regionale, consentendo la tassazione di redditi che, pur essendo economicamente tali, non lo sono giuridicamente (*ivi*, p. 230).

dagli altri Enti locali, sia vere e proprie inefficienze. Mentre il primo elemento ha una valenza economica e sociale significativa, l'ultimo rappresenta un elemento negativo che non merita riconoscimento. Si tratta allora di costruire parametri di spesa *standard* sulla base di obiettivi che tengano conto dei relativi costi di soddisfacimento, in un confronto equilibrato e perequato delle esigenze delle diverse aree del Paese. Nell'assetto definitivo, quindi, i fabbisogni di spesa non dovranno semplicemente coincidere con la spesa storica, come di fatto avviene oggi. In questo quadro si sviluppa l'importante disegno di perequazione che traduce l'inderogabile principio costituzionale di solidarietà coniugandolo con l'altrettanto significativo principio costituzionale di buona amministrazione.».

La definizione di indici e di parametri in grado di misurare i costi delle amministrazioni nell'erogazione dei servizi ai cittadini diviene quindi essenziale a vari fini, non ultimo quello conseguente ad una storica contrazione delle risorse disponibili per i pubblici poteri, che induce ad una riduzione della discrezionalità delle scelte politiche in ordine alla spesa.

L'individuazione dei fabbisogni di spesa, in sostanza, costituisce sia la base per la determinazione di regole sulla spesa che guidino la definizione delle politiche di bilancio, sia il punto di partenza per definire l'ammontare di risorse che spetteranno ai livelli di governo *sub-centrali*, e costituisce un elemento determinante in molti sistemi istituzionali. Nello specifico, la definizione di misure di spesa locale che favoriscano comportamenti efficienti dei governi *sub-centrali* viene sviluppata ricorrendo alla nozione di fabbisogno *standard*. Teoricamente un valore *standard* è un valore oggettivo, confrontabile e che incorpora al tempo stesso un criterio di efficienza. Il criterio del fabbisogno *standard* presenta tuttavia numerosi aspetti che sono ancora oggetto di dibattito³⁶⁹.

Il costo *standard*, invece, come definito dalla teoria economica, rappresenta il costo di riferimento della produzione di un oggetto o di un servizio in condizioni di efficienza produttiva³⁷⁰. La determinazione del costo *standard*, mira a determinare

³⁶⁹ Così il *Dossier* elaborato dai Servizi studi di Camera dei deputati e Senato della Repubblica, *L'attuazione dell'articolo 119 della Costituzione: il federalismo fiscale*, p. 71 ss., cui si rinvia per l'approfondimento della nozione secondo i principi della teoria economica.

³⁷⁰ *Dossier L'attuazione dell'articolo 119 della Costituzione: il federalismo fiscale*, cit., p. 105. In merito al costo *standard*, si veda, tra gli altri, G. Muraro, *Alla ricerca del costo standard*, reperibile in www.lavoce.info.

preliminarmente il costo minimo uniforme d'esercizio della funzione, rendendolo equiparabile in ciascun livello di governo.

La legge n. 42 tiene conto di tali indicatori, innanzitutto contemplandoli tra i principi e criteri direttivi di cui all'art. 2, comma 2, lettere *f*) ed *m*): «*f*) determinazione del costo e del fabbisogno *standard* quale costo e fabbisogno che, valorizzando l'efficienza e l'efficacia, costituisce l'indicatore rispetto al quale comparare e valutare l'azione pubblica; definizione degli obiettivi di servizio cui devono tendere le amministrazioni regionali e locali nell'esercizio delle funzioni riconducibili ai livelli essenziali delle prestazioni o alle funzioni fondamentali di cui all'articolo 117, secondo comma, lettere *m*) e *p*), della Costituzione;»; «*m*) superamento graduale, per tutti i livelli istituzionali, del criterio della spesa storica a favore: 1) del fabbisogno *standard* per il finanziamento dei livelli essenziali di cui all'articolo 117, secondo comma, lettera *m*), della Costituzione, e delle funzioni fondamentali di cui all'articolo 117, secondo comma, lettera *p*), della Costituzione; 2) della perequazione della capacità fiscale per le altre funzioni;».

Successivamente, si tiene conto della standardizzazione, in particolare, all'art. 8, comma 1, nell'ambito degli specifici principi e criteri direttivi sulle modalità di esercizio delle competenze legislative e sui mezzi di finanziamento regionali. In particolare, vengono in rilievo le lettere «*b*) definizione delle modalità per cui le spese riconducibili alla lettera *a*), numero *1*), sono determinate nel rispetto dei costi *standard* associati ai livelli essenziali delle prestazioni fissati dalla legge statale in piena collaborazione con le Regioni e gli enti locali, da erogare in condizioni di efficienza e di appropriatezza su tutto il territorio nazionale;» e «*c*) definizione delle modalità per cui per la spesa per il trasporto pubblico locale, nella determinazione dell'ammontare del finanziamento, si tiene conto della fornitura di un livello adeguato del servizio su tutto il territorio nazionale nonché dei costi *standard*».

Relativamente a tali previsioni, è stato rilevato come per la prima volta dalla revisione costituzionale del 2001 una legge dello Stato sia intervenuta ad attuare in modo organico la formula contenuta nella lett. *m*) dell'art. 117, secondo comma, Cost., in tal modo aderendo all'impostazione unanimemente sostenuta in dottrina

secondo cui la determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni rappresenta la premessa di ogni considerazione sull'assetto delle risorse³⁷¹.

Il fabbisogno *standard* viene altresì in considerazione allorquando assume a parametro dell'integrale copertura delle spese per i livelli essenziali delle prestazioni, cui contribuisce il fondo perequativo per le Regioni (art. 9, comma 1, lett. *c*) e *d*)³⁷², e, infine, analogamente, per i livelli essenziali delle prestazioni per gli enti locali (art. 11, comma 1, lett. *b*)³⁷³.

³⁷¹ Così A. POGGI, *Costi standard e livelli essenziali delle prestazioni*, in V. NICOTRA, F. PIZZETTI e S. SCOZZESE (a cura di), *Il federalismo fiscale*, cit., p. 109.

³⁷² «*c*) definizione delle modalità per cui le risorse del fondo devono finanziare: 1) la differenza tra il fabbisogno finanziario necessario alla copertura delle spese di cui all'articolo 8, comma 1, lettera *a*), numero 1), calcolate con le modalità di cui alla lettera *b*) del medesimo comma 1 dell'articolo 8 e il gettito regionale dei tributi ad esse dedicati, determinato con l'esclusione delle variazioni di gettito prodotte dall'esercizio dell'autonomia tributaria nonché dall'emersione della base imponibile riferibile al concorso regionale nell'attività di recupero fiscale, in modo da assicurare l'integrale copertura delle spese corrispondenti al fabbisogno *standard* per i livelli essenziali delle prestazioni; *d*) definizione delle modalità per cui la determinazione delle spettanze di ciascuna regione sul fondo perequativo tiene conto delle capacità fiscali da perequare e dei vincoli risultanti dalla legislazione intervenuta in attuazione dell'articolo 117, secondo comma, lettera *m*), della Costituzione, in modo da assicurare l'integrale copertura delle spese al fabbisogno *standard*.». Le spese di cui all'articolo 8, comma 1, lettera *a*), numero 1), sono quelle riconducibili al vincolo dell'art. 117, secondo comma, lettera *m*), Cost., vale a dire quelle per i livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale. Sul punto, si richiamano i contenuti della relazione illustrativa al disegno di legge delega, in particolare laddove esplicita che viene garantito «un sistema di trasferimenti perequativi capace di assicurare il finanziamento integrale (calcolato in base al costo *standard*) dei livelli essenziali delle prestazioni che concernono istruzione, sanità, assistenza e le funzioni fondamentali degli enti locali, il disegno di legge entra nel merito della selezione delle competenze e quindi dei comparti di spesa. Questi vengono distinti, ai fini della definizione delle regole di finanziamento, tra spese riconducibili ai livelli essenziali delle prestazioni (ai sensi della lettera *m*) del secondo comma dell'art. 117 Cost), spese relative al trasporto pubblico locale e altre spese. Per la sanità, l'assistenza e l'istruzione – che peraltro costituiscono il comparto di spesa decentrata decisamente più rilevante e per il quale sono particolarmente forti le esigenze di equità e di uniformità – è possibile calcolare i fabbisogni stessi in relazione alla nozione di costo *standard*. Per le altre competenze, il concetto di fabbisogno *standard* è sostanzialmente inapplicabile e quindi sconsigliato, anche perché, per esse, non esistono le preoccupazioni di ordine politico e sociale che possono suggerire la scelta della perequazione integrale. Rispetto ad esse è quindi attuata una perequazione alla capacità fiscale, tale da assicurare che le dotazioni di risorse non varino in modo eccessivo da territorio a territorio ed è quindi compatibile con una maggiore differenziazione territoriale nella composizione della spesa pubblica locale. Per le funzioni regionali autonome, che non sono cioè rappresentative di irrinunciabili esigenze di equità e di cittadinanza, è quindi prefigurato un sistema di finanziamento in cui il ruolo perequativo dello Stato risulta meno pervasivo: si tratta di ridurre ma non di annullare le differenze territoriali nelle dotazioni fiscali misurate sui tributi dedicati al finanziamento di tali interventi. (...) In altre parole, si garantisce il finanziamento integrale (sulla base di costi *standard*) delle prestazioni essenziali concernenti i diritti civili e sociali (sanità, istruzione e assistenza) e un adeguato finanziamento del trasporto pubblico locale sulla base degli specifici criteri indicati.».

³⁷³ (Art. 11, comma 1): «*b*) definizione delle modalità per cui il finanziamento delle spese di cui alla lettera *a*), numero 1), e dei livelli essenziali delle prestazioni eventualmente da esse implicate avviene in modo da garantirne il finanziamento integrale in base al fabbisogno *standard* ed è assicurato dai tributi propri, da compartecipazioni al gettito di tributi erariali e regionali, da addizionali a tali tributi, la cui manovrabilità è stabilita tenendo conto della dimensione demografica dei comuni per fasce, e dal fondo perequativo;».

In tal modo, si garantisce il finanziamento integrale (sulla base di costi *standard*) delle prestazioni essenziali concernenti i diritti civili e sociali e un adeguato finanziamento delle funzioni non essenziali.

Relativamente a tale differenziazione tra funzioni finanziate integralmente e funzioni di cui si prevede una copertura solo parziale dei fabbisogni *standard*, il dibattito dottrinale è diviso. L'art. 119 Cost., quarto comma, prescrive infatti il finanziamento integrale delle funzioni pubbliche attribuite agli enti territoriali, ricomprendendo tra le risorse con cui coprire il finanziamento anche il fondo perequativo di cui al terzo comma.

Viene, in sostanza, da parte della dottrina, posta in discussione, se non addirittura ritenuta incostituzionale³⁷⁴, la scelta effettuata dal legislatore delegante di distinguere, ai fini della definizione delle regole di finanziamento, tra spese riconducibili ai livelli essenziali delle prestazioni ed altre spese, rispetto alle quali è attuata una perequazione alla capacità fiscale, compatibile con una maggiore differenziazione territoriale nella composizione della spesa pubblica locale. La scelta del legislatore, peraltro, fu posta in nitida evidenza già nella relazione illustrativa al disegno di legge delega.

Un solido fondamento a tale scelta, del resto, sembra potersi rinvenire nella ricostruzione operata da altra dottrina, che - come evidenziato in precedenza³⁷⁵ - con riferimento all'art. 119, ritiene che, nonostante che il criterio della minore capacità fiscale indicato dal terzo comma appaia non idoneo a garantire ad ogni ente regionale o locale l'integrale finanziamento cui si riferisce il quarto comma, tali due disposizioni non dovrebbero tuttavia essere interpretate nel senso che debba sempre prevalere l'una o l'altra, senza alcuna eccezione. «Il riferimento alla minore capacità fiscale non dovrebbe, in particolare, comportare il totale abbandono del principio (re)distributivo - già presente nel precedente testo nell'art. 119 Cost. - fondato sul criterio del fabbisogno e posto, appunto, alla base della generale norma di chiusura del 4° comma. Dovrebbe solo significare che la parametrizzazione a un'entità

³⁷⁴ Tra gli altri, da: F. BASSANINI e G. MACCIOTTA, *Il disegno di legge sull'attuazione del federalismo fiscale all'esame del Senato. Osservazioni e rilievi sul testo del relatore*, in www.astrid-online.it; F. BASSANINI, *Una riforma difficile (ma necessaria): il federalismo fiscale alla prova della sua attuazione*, in www.astrid-online.it; G. RIVOCCHI, *La determinazione dei fabbisogni standard degli enti territoriali: un elemento di incertezza nella via italiana al federalismo fiscale*, in www.federalismi.it.

³⁷⁵ *Sub par. 3.2.*

tendenzialmente (ma non necessariamente) più ristretta e comunque differenziata, basata esclusivamente sulle basi imponibili e sulle capacità fiscali, deve valere solo per il finanziamento delle funzioni non essenziali - collegate, perciò, a diritti che, pur essendo rilevanti, non possono tuttavia definirsi civili o sociali e, quindi, non devono essere necessariamente garantiti con carattere di uniformità - e può anche essere accompagnata ad altri criteri, i quali o incentivino la capacità fiscale medesima, come l'efficienza amministrativa e lo sforzo fiscale, ovvero compensino, attraverso la c.d. "fiscalità di vantaggio", la debolezza finanziaria che potrebbe conseguire dall'applicazione del criterio della capacità fiscale. La parametrizzazione al fabbisogno presupposta dal quarto comma dovrebbe, invece, permanere per quanto riguarda i livelli essenziali dei diritti sociali e civili fissati dallo stato (*rectius*, le funzioni c.d. fondamentali) ai sensi del citato art. 117, 2° comma, lett. *m*) e *p*), da valutare, secondo la proposta governativa, a costi *standard*.»³⁷⁶.

³⁷⁶ F. GALLO, *I capisaldi del federalismo fiscale*, cit., p. 225.

CAPITOLO IV - L'ATTUAZIONE DELLA LEGGE N. 42 DEL 2009 E I DECRETI ATTUATIVI DELLA LEGGE

4.1. *Gli organi previsti dalla legge delega*

Tra i princípi contenuti nell'art. 2 della legge n. 42 del 2009 si rinviene quello della «lealtà istituzionale fra tutti i livelli di governo», che - come rilevato in dottrina³⁷⁷ - si applica a tutta la strumentazione attuativa del federalismo fiscale, unitamente al connesso principio del «concorso di tutte le amministrazioni pubbliche al conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica nazionale in coerenza con i vincoli posti dall'Unione europea e dai trattati internazionali» (art. 2, comma 2, lett. b)).

Secondo la medesima dottrina, tali disposizioni costituiscono un *set* di princípi fondamentali che va letto nella piú ampia prospettiva sistemica delineata dalla nuova formulazione dell'art. 114, che ha attribuito pari dignità repubblicana ai diversi livelli di governo, dal riconoscimento della centralità del principio di sussidiarietà che

³⁷⁷ Da F. BASSANINI e G. MACCIOTTA, *Oggetto e finalità della legge (Commento all'articolo 2)*, in V. NICOTRA, F. PIZZETTI e S. SCOZZESE (a cura di), *Il federalismo fiscale*, Roma, 2009, p. 28. Secondo gli Autori, «l'esigenza di fondare l'intero processo di attuazione della legge e, successivamente, quello di gestione del nuovo modello istituzionale sul principio di "leale cooperazione" appare evidente e incontrovertibile se si riflette, dopo la citata enunciazione generale, sulle condizioni e sui problemi di attuazione di altri "princípi direttivi". Si impone ovviamente cooperazione nella costruzione dei decreti delegati per la "determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale". Si impone ovviamente cooperazione in materia di politiche di bilancio, nella definizione per esse di regole "coerenti con quelle derivanti dall'applicazione del patto di stabilità e crescita". Si impone ovviamente cooperazione nella "individuazione dei princípi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci pubblici, nella determinazione dei "criteri predefiniti e uniformi per la redazione dei bilanci di comuni, province, città metropolitane e Regioni" non a caso attribuita alla competenza della Conferenza unificata (2/2/g-h). Si impone ovviamente cooperazione nella vigilanza su eventuali scostamenti rispetto agli obiettivi comuni del "patto di stabilità e crescita" e agli standard dei livelli essenziali delle prestazioni (art. 2, comma 2, lett. z)). Non meno rilevante appare l'esigenza di cooperazione sui temi fondamentali del "contrasto all'evasione e all'elusione fiscale" (articolo 2, comma 2, lettera d)), e, correlativamente, su quelli relativi all'accertamento e alla riscossione dei tributi (articolo 2, comma 2, lettera u)) e sul governo delle modalità di "accesso diretto alle anagrafi e a ogni altra banca dati utile alle attività di gestione tributaria" (articolo 2, comma 2, lettera v). per la strumentazione di questa collaborazione istituzionale gli articoli 3 e seguenti della legge (piú avanti commentati) definiscono una serie di organismi e procedure innovative.».

scaturisce, prima che dall'esplicita disposizione dell'art. 118, da una lettura sistematica dell'intero Titolo V, e, infine, dai vincoli di conformità ai generali principi della Costituzione, all'ordinamento comunitario e agli obblighi internazionali previsti dall'art. 117, primo comma, e dal secondo comma dell'art. 119 Cost..

Il federalismo della Costituzione italiana inoltre, è un federalismo «solidale», nel quale la competizione virtuosa fra i territori è un sistema di cooperazione-emulazione-sussidiarietà³⁷⁸, volto a creare le condizioni migliori per la effettiva tutela della universalità dei diritti dei cittadini e per la crescita sostenibile di tutta la comunità nazionale.

Assume particolare rilievo, pertanto, il sistema di *governance*³⁷⁹ dell'attuazione e gestione del federalismo fiscale, previsto negli artt. da 3 a 6 della legge n. 42, articolato in tre organi collegiali³⁸⁰, e correlato al procedimento per l'adozione dei decreti delegati, come costruito dalle disposizioni di cui ai commi da 3 al 6 dell'art. 2, idoneo a coinvolgere in modo stringente, attraverso i rispettivi organi esecutivi e le assemblee rappresentative, tutti i livelli di governo, nazionale, regionali e locali.

La Commissione per l'attuazione del federalismo fiscale, prevista dall'art. 3 della legge delega, è una commissione parlamentare bicamerale, composta da quindici deputati e quindici senatori³⁸¹. I compiti della Commissione consistono: a)

³⁷⁸ Il principio di leale collaborazione, che tipicamente caratterizza i sistemi, regionali o federali, ispirati a modelli cooperativi, nasce in dottrina e viene poi elaborato dalla giurisprudenza della Corte Costituzionale per la risoluzione dei conflitti tra Stato e Regioni³⁷⁸. Esso non compare esplicitamente nell'originario testo della Costituzione ma con la riforma del Titolo V vi trova espressa previsione, sia pure limitatamente all'ambito dell'articolo 120, secondo comma, in cui, unitamente al principio di sussidiarietà, costituisce il parametro per il corretto esercizio dei poteri sostitutivi. Per un approfondimento, si rinvia, tra gli altri, ad A. Gratteri, *La faticosa emersione del principio costituzionale di leale collaborazione*, in E. Bettinelli - F. Rigano (a cura di), *La riforma del Titolo V della Costituzione e la giurisprudenza costituzionale*, Quaderni del "Gruppo di Pisa", atti del seminario di Pavia svoltosi il 6-7 giugno 2003, Torino, 2004, pp. 420 ss., e ad A. Reposo, *Profili dello Stato autonomico. Federalismo e regionalismo*, Torino, 2005, p.103 ss., e, in particolare, 119 ss..

³⁷⁹ Secondo F. PIZZETTI e V. NICOTRA, tale nuovo e complesso sistema di *governance*, oltre a costituire uno degli aspetti più interessanti della legge 42, potrebbe aver persino un riflesso sulla forma di governo e di conseguenza sul modello costituzionale del Paese (così F. PIZZETTI e V. NICOTRA, *Nuova governance istituzionale e coordinamento fra i livelli di governo (Commento agli artt. 3, 4, 5, 6, 17 e 18)*, in V. NICOTRA, F. PIZZETTI e S. SCOZZESE (a cura di), *Il federalismo fiscale*, Roma, 2009, p. 55 ss., cui si rinvia per particolare approfondimento).

³⁸⁰ Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale; Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale; Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica.

³⁸¹ In data 27 gennaio 2010, i Presidenti Schifani e Fini (secondo quanto previsto dall'articolo 3, comma 1, secondo periodo, della legge 5 maggio 2009, n. 42) hanno nominato Presidente della Commissione bicamerale per l'attuazione del federalismo fiscale l'On. Enrico La Loggia (PDL). Il regolamento, volto a disciplinare l'attività e il funzionamento della Commissione bicamerale, è stato adottato nella seduta del 13 aprile 2010.

nell'esprimere pareri sugli schemi di decreti legislativi attuativi della legge delega; b) nel verificare lo stato di attuazione della legge e nel riferirne ogni sei mesi alle Camere; nel formulare, sulla base dell'attività conoscitiva svolta, osservazioni al Governo, fornendo elementi di valutazione per la predisposizione dei decreti legislativi. Va evidenziato che il testo originario del disegno di legge governativo non prevedeva l'istituzione di un apposito organismo bicamerale, ma prescriveva (art. 2, comma 3) che i pareri sugli schemi di decreti attuativi fossero resi dalle competenti Commissioni parlamentari³⁸².

L'art. 4 della legge n. 42 prevede poi l'istituzione di un organo con natura squisitamente tecnica: la Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale (Copaff), con il precipuo compito di acquisire ed elaborare elementi conoscitivi per la predisposizione, da parte del Governo, degli schemi dei decreti legislativi di attuazione della delega in materia di federalismo fiscale³⁸³.

La Commissione è, altresì, sede di condivisione delle basi informative finanziarie, economiche e tributarie, promuove la realizzazione delle rilevazioni e delle attività necessarie per soddisfare gli eventuali ulteriori fabbisogni informativi e svolge attività consultiva per il riordino dell'ordinamento finanziario dei comuni, province, città metropolitane e Regioni e delle relazioni finanziarie intergovernative.

Originariamente formata da trenta componenti, per metà rappresentanti tecnici dello Stato e per metà rappresentanti tecnici degli enti territoriali, è stata poi integrata da altri due membri in rappresentanza dell'Istat³⁸⁴. Essa è istituita presso il Ministero dell'economia e delle finanze, ma opera nell'ambito della Conferenza unificata, e le

³⁸² Secondo le osservazioni, in particolare, di T. GROPPI (*Il federalismo fiscale nel quadro costituzionale, Audizione nell'ambito dell'indagine conoscitiva sui disegni di legge di attuazione dell'articolo 119 della Costituzione in materia di federalismo fiscale - Commissioni riunite Affari costituzionali, Bilancio e Finanze, Senato della Repubblica 12 novembre 2008*), uno dei principali punti di criticità della prima versione del ddl di delega era proprio «l'emarginazione del Parlamento», che risultava essere di fatto quasi «escluso» dalla predisposizione dei decreti legislativi, perché era prevista solo la «collaborazione» della commissione paritetica formata da tecnici nominati dai governi statale e locali, rispetto alla quale ci si limitava a prevedere un parere delle commissioni parlamentari, su di un testo già sottoposto ad intesa in sede di Conferenza unificata.

³⁸³ La Commissione, istituita con d.P.C.M. in data 3 luglio 2009 (pubblicato in Gazzetta Ufficiale 13 luglio 2009, n. 160) è presieduta dal Prof. Luca Antonini. Il suo effettivo insediamento si è avuto in data 29 settembre 2009. Alle riunioni partecipano anche, senza esserne membri, un rappresentante tecnico della Camera dei Deputati, un rappresentante tecnico del Senato, nonché un rappresentante tecnico delle Assemblee legislative regionali e delle Province autonome, designato d'intesa fra di loro nell'ambito della Conferenza dei presidenti dell'Assemblea dei Consigli regionali e delle Province autonome. Per un'articolata disamina del ruolo e dell'attività della Commissione, si rinvia a E. VIGATO, *Il ruolo della Copaff nel sistema di governance del federalismo fiscale*, in www.federalismi.it.

³⁸⁴ A seguito della modifica introdotta dall'art. 2, comma 6, lett. e) della l. 31 dicembre 2009, n. 196, recante «*Legge di contabilità e finanza pubblica*» (in G.U. n. 303 del 31 dicembre 2009).

sono attribuite altresì le funzioni di segreteria tecnica della Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica.

L'art. 5 della legge delega n. 42 del 2009 completa il quadro istituzionale dell'attuazione del federalismo fiscale prevedendo l'istituzione, ad opera dei decreti legislativi di attuazione, della Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica nell'ambito della Conferenza unificata quale «organismo stabile di coordinamento della finanza pubblica», di cui fanno parte i rappresentanti dei diversi livelli istituzionali di governo.

L'ultimo degli organi di *governance* espressamente previsti è la Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica, di cui all'art. 5 della legge, la cui istituzione è demandata ai decreti legislativi di attuazione, nell'ambito della Conferenza unificata Stato, Regioni, città e autonomie locali, e composta dai rappresentanti dei diversi livelli istituzionali di governo. La Conferenza, tra l'altro, concorre alla definizione degli obiettivi di finanza pubblica esercitando compiti di proposta e di monitoraggio e verificando periodicamente il funzionamento del nuovo ordinamento finanziario degli enti territoriali, anche con riguardo all'adeguatezza delle risorse assicurate a ciascun livello di governo rispetto alle funzioni svolte. Essa propone inoltre criteri per il corretto utilizzo dei fondi perequativi e ne verifica l'applicazione. La Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica è stata poi disciplinata con gli artt. 33 ss. del d. lg. 6 maggio 2011, n. 68.

Va infine ricordata la previsione di cui all'art. 6 della legge n. 42, che aggiunge alle competenze della Commissione parlamentare di vigilanza sull'anagrafe tributaria³⁸⁵ quella di effettuare indagini conoscitive e ricerche sulla gestione dei servizi di accertamento e riscossione dei tributi locali.

³⁸⁵ La Commissione parlamentare di vigilanza sull'anagrafe tributaria (istituita dall'art. 2 della l. 27 marzo 1976, n. 60) è composta di undici membri designati dai Presidenti delle due Camere. Essa (art. 2-*bis* l. n. 60 del 1976) effettua indagini e ricerche, tramite consultazioni e audizioni di organismi nazionali e internazionali, per valutare l'impatto delle soluzioni tecniche sugli intermediari incaricati di svolgere servizi fiscali tra contribuenti e amministrazioni, ed esprime un parere sulle attività svolte annualmente dall'anagrafe tributaria e sugli obiettivi raggiunti nel corso dell'anno.

4.2. *Il procedimento di adozione dei decreti delegati*

Il procedimento previsto dalla legge delega per l'adozione (e l'eventuale revisione) dei decreti delegati è piuttosto complesso, dovendo tra l'altro, come si è evidenziato in precedenza, costituire espressione del principio di leale cooperazione, e finalizzato pertanto al coinvolgimento dei molteplici attori, in primo luogo i soggetti costitutivi della Repubblica ai sensi dell'articolo 114 Cost.. Nel contempo, non può essere pretermesso il ruolo del Parlamento, pur essendo affidata l'ultima parola al Governo, in coerenza con la struttura costituzionale della delega legislativa: «il Parlamento conserva infatti, come sempre, la disponibilità dell' "arma atomica" della revoca della delega (a condizione di provvedervi con legge, e dunque con la convergente volontà di entrambe le Camere); ma finché la delega è in vigore, il decisore finale è inevitabilmente il Governo, per volontà del legislatore delegante e in coerenza con il disposto dell'articolo 76 della Costituzione.»³⁸⁶.

La collaborazione/interlocazione/concertazione³⁸⁷ interistituzionale inizia già nella fase prodromica dell'iter dei decreti delegati, essendo il Governo tenuto ad assicurare «piena collaborazione con le regioni e gli enti locali nella predisposizione dei decreti legislativi» (art. 2, comma 5, l. n. 42 del 2009). Tale forma di collaborazione fra Governo e enti territoriali già nella fase di stesura dei testi si aggiunge alla modalità collaborativa «classica», rappresentata dalla sottoposizione degli schemi di decreto alla Conferenza unificata di cui al comma 3. In tale fase di primigenia collaborazione l'attore fondamentale sarà la Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale, per vocazione espressa «sede di condivisione delle basi informative finanziarie, economiche e tributarie», tenuta a promuovere «la realizzazione delle rilevazioni e delle attività necessarie per soddisfare gli eventuali ulteriori fabbisogni informativi» e a svolgere «attività consultiva per il riordino dell'ordinamento finanziario di comuni, province, città metropolitane e regioni e delle relazioni finanziarie intergovernative».

Il procedimento disegnato dai commi 1, 3, 4, 5, 6 e 7 dell'art. 2 della legge 42 prevede, in primo luogo, che i decreti legislativi attuativi siano adottati su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, del Ministro delle riforme per il

³⁸⁶ Così F. BASSANINI e G. MACCIOTTA, *Oggetto e finalità della legge*, cit., p. 42.

³⁸⁷ Per mutuare la terminologia degli Autori citati in nota precedente.

federalismo, del Ministro per la semplificazione normativa, del Ministro per i rapporti con le Regioni e del Ministro per le politiche europee, di concerto con il Ministro dell'interno e con il Ministro per la pubblica amministrazione e l'innovazione (nonché con gli altri ministri eventualmente competenti nelle materie oggetto dei decreti), entro trenta mesi³⁸⁸ dalla data di entrata in vigore della legge n. 42 (art. 2, commi 1 e 3).

Tuttavia, il termine per l'adozione di almeno uno di essi è fissato entro dodici mesi dalla data di entrata in vigore della legge medesima (comma 6).

Il medesimo comma 6 prevede poi specificamente l'adozione di un decreto legislativo che, nel termine ordinario di ventiquattro mesi dall'entrata in vigore della legge, avrà ad oggetto la determinazione dei costi e dei fabbisogni *standard* sulla base dei livelli essenziali delle prestazioni. Non è di perspicua comprensione la *ratio* di tale specifica previsione. Secondo un'avvertita dottrina può forse essere rinvenuta nella intenzione di sottolineare l'imprescindibilità e la valenza strategica di questo tassello della riforma; e, dunque, per escludere che una attuazione parziale della delega (sempre possibile in linea di puro diritto) possa avere luogo senza la preventiva messa in funzione dei meccanismi per la determinazione dei costi e fabbisogni *standard*, meccanismi necessari per una equa ripartizione delle risorse rispettosa dei principi stabiliti dall'art. 119 Cost.³⁸⁹.

Entro il 30 giugno 2010³⁹⁰, il Governo era tenuto a trasmettere alle Camere una relazione contenente il quadro generale di finanziamento degli enti territoriali e ipotesi di definizione su base quantitativa della struttura dei rapporti finanziari tra i diversi livelli di governo. Gli schemi dei decreti sono adottati previa intesa (non vincolante) raggiunta in sede di Conferenza unificata³⁹¹.

³⁸⁸ Il termine originario di ventiquattro mesi è stato così ampliato dall'art. 1, comma 1, lett. a), l. 8 giugno 2011, n. 85.

³⁸⁹ F. BASSANINI e G. MACCIOTTA, *Oggetto e finalità della legge*, cit., p. 45.

³⁹⁰ Originariamente era previsto che la relazione fosse presentata contestualmente al primo schema di decreto e in allegato ad esso. In data 30 giugno 2010, il Governo (più specificamente, il Ministro dell'economia e delle finanze *pro tempore*) ha ottemperato alla prescrizione di cui all'art. 2, comma 6, della legge n. 42 del 2009, presentando alle Camere una relazione (Doc. XXVII n. 22, rinvenibile sul sito *web* del Parlamento italiano) in cui, oltre a ribadire le motivazioni alla base della scelta federalista (esplicitate attraverso l'efficace metafora che rappresenta la finanza pubblica italiana come un «albero storto» e, di conseguenza, il necessario passaggio dalla finanza derivata a quella propria come ciò che si può e si deve fare «per raddrizzarlo»), necessitata primariamente dall'avvenuta distorsione del rapporto democratico fondamentale «*no taxation without representation*», pone in evidenza le «anomalie» del sistema italiano che giustificano un intervento correttivo.

³⁹¹ L'intesa da raggiungersi in sede di Conferenza unificata non è considerata presupposto necessario e vincolante per l'esercizio del potere delegato da parte del Governo. Quanto alla previsione dell'intesa

Se l'intesa non venisse raggiunta (entro il termine di cui all'art. 3 del d. lg. 27 agosto 1997, n. 281: trenta giorni dalla prima seduta della Conferenza Stato-regioni in cui l'oggetto è posto all'ordine del giorno), il Consiglio dei Ministri potrà ugualmente procedere ad approvare lo schema di decreto, da trasmettere alle Camere corredato da apposita relazione nella quale siano indicate «le specifiche motivazioni per cui l'intesa non è stata raggiunta» (art. 2, comma 3, l. n. 42 del 2009).

Se invece l'intesa viene raggiunta, il Governo ne terrà conto nello schema di decreto da inviare alle Camere per il parere: va ricordato che, ai sensi dell'art. 3 del d. lg. n. 281, l'intesa si perfeziona solo con «l'espressione dell'assenso del Governo».

Se, nelle fasi successive dell'iter procedimentale, il Governo, anche a seguito dell'espressione dei pareri parlamentari, dovesse avere ragioni per discostarsi dei termini dell'intesa raggiunta in Conferenza unificata, dovrà trasmettere alle Camere e alla stessa Conferenza unificata una relazione nella quale siano «indicate le specifiche motivazioni di difformità dall'intesa» (art. 2, comma 4, l. 42).

Gli schemi di decreto trasmessi alle Camere per il parere parlamentare devono altresì essere corredati da una «relazione tecnica che evidenzi gli effetti delle disposizioni recate dal medesimo schema di decreto sul saldo netto da finanziare, sull'indebitamento netto delle amministrazioni pubbliche e sul fabbisogno del settore

in sede di Conferenza unificata, il riferimento all'articolo 8, comma 6, della cosiddetta «legge La Loggia», presente nel testo originario del disegno di legge del Governo, è stato sostituito – nel corso dell'esame parlamentare – con quello all'articolo 3 del decreto legislativo n. 281 del 1997. La legge 5 giugno 2003, n. 131, recante *Disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3*, al citato articolo 8, comma 6 stabilisce che «Il Governo può promuovere la stipula di intese in sede di Conferenza Stato-Regioni o di Conferenza unificata, dirette a favorire l'armonizzazione delle rispettive legislazioni o il raggiungimento di posizioni unitarie o il conseguimento di obiettivi comuni; in tale caso è esclusa l'applicazione dei commi 3 e 4 dell'articolo 3 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281. Nelle materie di cui all'articolo 117, terzo e quarto comma, della Costituzione non possono essere adottati gli atti di indirizzo e di coordinamento di cui all'articolo 8 della legge 15 marzo 1997, n. 59, e all'articolo 4 del decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 112». L'articolo 3 del decreto legislativo n. 281 del 1997 ora richiamato stabilisce che «quando un'intesa espressamente prevista dalla legge non è raggiunta entro trenta giorni dalla prima seduta della Conferenza Stato-Regioni in cui l'oggetto è posto all'ordine del giorno, il Consiglio dei Ministri provvede con deliberazione motivata (comma 3). In caso di motivata urgenza il Consiglio dei Ministri può provvedere senza l'osservanza delle disposizioni del presente articolo. I provvedimenti adottati sono sottoposti all'esame della Conferenza Stato-Regioni nei successivi quindici giorni. Il Consiglio dei Ministri è tenuto ad esaminare le osservazioni della Conferenza Stato-Regioni ai fini di eventuali deliberazioni successive (comma 4). Va evidenziato, infine, che, nell'elaborazione giurisprudenziale e dottrinale, le intese - che prefigurano il raggiungimento di una volontà comune dello Stato e degli enti territoriali in merito ad atti o attribuzioni relativi all'esercizio di rispettive competenze - possono essere considerate «forti» o «deboli», a seconda che la loro sussistenza condizioni o meno l'adozione finale dell'atto. Il carattere «forte» o «debole» non sarebbe privo di influenze sulla possibilità per il Governo di esercitare la delega legislativa, conferita *ex art.* 76 della Costituzione, anche in assenza di un tempestivo accordo.

pubblico». Se del caso, le Camere potranno chiedere ulteriori informazioni e dati alla Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale, che è tenuta a fornirli (art. 4, comma 4).

Tenute all'espressione del parere (da rendersi entro novanta giorni³⁹²) sono la Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale, e le «Commissioni parlamentari competenti per le conseguenze di carattere finanziario» (art. 2, comma 3). Qualora il termine per l'espressione del parere dovesse scadere nei trenta giorni che precedono la scadenza del termine finale per l'esercizio della delega, quest'ultimo sarà prorogato di centocinquanta giorni.

Decorso il termine previsto per l'espressione dei pareri parlamentari il Consiglio dei Ministri può comunque procedere nella adozione dei decreti. Ma, se una o più Commissioni parlamentari avranno comunque espresso un parere, il Governo dovrà conformarsi al medesimo oppure, qualora non intendesse farlo, ritrasmettere alle Camere i testi dei decreti, con le modifiche eventualmente ad essi apportate, corredati dalle sue osservazioni; e dovrà in tal caso «rendere comunicazioni davanti a ciascuna Camera» (art. 2, comma 4), motivando, quindi, la propria decisione e affrontando un conseguente dibattito parlamentare. Decorsi trenta giorni dalla data della nuova trasmissione, i decreti potranno comunque essere adottati in via definitiva dal Governo; al quale resterà dunque l'ultima parola in materia, sia pure nell'ambito di un procedimento che lo obbliga a un confronto ampio, ben strutturato e trasparente.

La medesima procedura dovrà essere seguita per l'eventuale adozione, entro tre anni dalla data di entrata in vigore dei decreti legislativi, di eventuali decreti legislativi integrativi e correttivi, ovviamente vincolati al rispetto dei principi e criteri direttivi previsti dalla legge 42 (art. 2, comma 7).

³⁹² Il termine originario di sessanta giorni è stato così ampliato dall'art. 1, comma 1, lett. *b*), l. 8 giugno 2011, n. 85. Contestualmente, è stata abolita (dall'art. 1, comma 1, lett. *b*), l. 8 giugno 2011, n. 85) la facoltà, prevista dall'art. 3, comma 6, per la Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale di «chiedere ai Presidenti delle Camere una proroga di venti giorni per l'espressione del parere, qualora ciò si renda necessario per la complessità della materia o per il numero di schemi trasmessi nello stesso periodo all'esame della Commissione». Tale proroga comportava automaticamente anche analoga proroga del termine finale per l'esercizio della delega.

4.3. *I decreti adottati*

Allo stato attuale, otto decreti legislativi hanno concluso il loro iter di emanazione e sono stati pubblicati nella Gazzetta Ufficiale³⁹³.

Il quadro complessivo degli interventi, tuttavia, deve tener conto di una serie di ulteriori provvedimenti, previsti dagli stessi decreti legislativi ai fini della loro adozione, già emanati o in itinere.

L'art. 2 della legge n. 42 del 2009 prevedeva originariamente (comma 6) che almeno un decreto legislativo dovesse essere adottato entro dodici mesi dall'entrata in vigore della legge, stabilendo altresì che la materia del primo decreto legislativo fosse quella dell'armonizzazione dei bilanci delle amministrazioni pubbliche.

Ci si è resi conto ben presto però delle difficoltà che avrebbero reso ben difficile il rispetto di tale termine. La Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale, infatti, nello svolgere il lavoro di reperimento dei dati dei bilanci pubblici si è ritrovata, infatti, di fronte ad elementi non omogenei tra di loro, alla «mancanza di un linguaggio comune tra i vari livelli di governo»³⁹⁴.

³⁹³ Essi sono: il d. lg. 28 maggio 2010, n. 85, recante «Attribuzione a comuni, province, città metropolitane e regioni di un loro patrimonio, ai sensi dell'articolo 19 della legge 5 maggio 2009, n. 42», c.d. federalismo demaniale; il d. lg. 17 settembre 2010, n. 156, recante ordinamento transitorio di Roma Capitale; il d. lg. 26 novembre 2010, n. 216, recante disposizioni in materia di determinazione dei costi e fabbisogni *standard* di comuni, città metropolitane e province; il d. lg. 14 marzo 2011, n. 23, recante disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale; il d. lg. 6 maggio 2011, n. 68, recante disposizioni in materia di autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province, nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni *standard* nel settore sanitario; il d. lg. 31 maggio 2011, n. 88, recante risorse aggiuntive ed interventi speciali per la rimozione degli squilibri economici; il d. lg. 23 giugno 2011, n. 118, recante disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli *articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42*; il d. lg. 6 settembre 2011, n. 149, recante meccanismi sanzionatori e premiali relativi a regioni, province e comuni, a norma degli *articoli 2, 17 e 26 della legge 5 maggio 2009, n. 42*. E' inoltre, allo stato, in corso d'esame, uno schema di decreto legislativo recante ulteriori disposizioni in materia di ordinamento di Roma capitale.

³⁹⁴ Come ha riferito il Presidente della COPAFF, L. ANTONINI, nella audizione davanti alla V Commissione della Camera il 14 aprile 2010: «Il primo problema emerso all'interno della Commissione è la mancanza di una lingua comune tra i bilanci dei diversi enti territoriali. Ci siamo trovati dunque ad affrontare in primo luogo il problema del cosiddetto federalismo contabile (...). Il problema di cui ci siamo resi conto immediatamente è che nel 2001 avevamo avviato un processo di federalismo, ma incompiuto, con alcuni gravi difetti all'interno, perché i dati non erano uniformi. Si è, quindi, tentato di rimediare a questo problema. Il primo atto a cui la Commissione che presiedo ha dato vita è stato quello di approvare una codifica unitaria dei dati. È stata inviata una lettera al Governo precisando che era necessario tradurla anche a livello di atto legislativo. Con l'adozione del cosiddetto decreto Ronchi (decreto-legge n. 135 del 2009, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 166 del 2009) essa è stata prevista come obbligatoria dall'articolo 19-*bis* - introdotto in sede di conversione - con il quale si è richiesto alle regioni di inviare alla COPAFF i dati di bilancio, riclassificati secondo tale codifica unitaria. Contemporaneamente, è stata raggiunta l'intesa in Conferenza unificata su tale codifica.».

Si è quindi proceduto - con la legge n. 196 del 2009, di riforma della contabilità e della finanza pubblica - a modificare sul punto la legge n. 42, disponendo soltanto l'emanazione di un decreto entro il primo anno, senza più specificare la materia. Da valutazioni successive è poi risultata prioritaria l'emanazione del decreto di attuazione dell'art. 19 della legge 42.

4.4. *Il decreto legislativo 28 maggio 2010, n. 85 («federalismo demaniale»)*

Il decreto n. 85 del 2010³⁹⁵ risponde al principio costituzionale contenuto nell'ultimo comma dell'art. 119 Cost., in virtù del quale «i Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno un proprio patrimonio, attribuito secondo i principi generali determinati dalla legge dello Stato» e dà attuazione all'art. 19 della legge n. 42³⁹⁶.

Secondo la relazione illustrativa al provvedimento, esso è diretto ad attuare il federalismo demaniale, posto che in Italia esiste un enorme patrimonio di beni immobili che può essere opportunamente amministrato a livello locale, lasciando allo Stato la titolarità e la gestione di beni di rilevanza nazionale e simbolica³⁹⁷.

Il principio base è che lo Stato individua i beni e gli enti territoriali li richiedono, assumendosene la responsabilità: questo è un «federalismo di

³⁹⁵ Pubblicato nella GU n. 134 del 11 giugno 2010.

³⁹⁶ Art. 19. (*Patrimonio di comuni, province, città metropolitane e regioni*) - 1. I decreti legislativi di cui all'articolo 2, con riguardo all'attuazione dell'articolo 119, sesto comma, della Costituzione, stabiliscono i principi generali per l'attribuzione a comuni, province, città metropolitane e regioni di un proprio patrimonio, nel rispetto dei seguenti principi e criteri direttivi: a) attribuzione a titolo non oneroso ad ogni livello di governo di distinte tipologie di beni, commisurate alle dimensioni territoriali, alle capacità finanziarie ed alle competenze e funzioni effettivamente svolte o esercitate dalle diverse regioni ed enti locali, fatta salva la determinazione da parte dello Stato di apposite liste che individuino nell'ambito delle citate tipologie i singoli beni da attribuire; b) attribuzione dei beni immobili sulla base del criterio di territorialità; c) ricorso alla concertazione in sede di Conferenza unificata, ai fini dell'attribuzione dei beni a comuni, province, città metropolitane e regioni; d) individuazione delle tipologie di beni di rilevanza nazionale che non possono essere trasferiti, ivi compresi i beni appartenenti al patrimonio culturale nazionale.

³⁹⁷ Considerato che il decreto n. 85 del 2010 è il primo ad esser stato emanato, si è già formata una considerevole bibliografia su di esso. Si rinvia pertanto, per un approfondimento, in particolare a L. ANTONINI, *Il primo decreto legislativo di attuazione della legge n. 42/2009: il federalismo demaniale*, in www.federalismi.it; V. NICOTRA, F. PIZZETTI, *Federalismo demaniale: il primo passo nell'attuazione del federalismo fiscale*, in www.astrid-online.it; F. SCUTO, *Il «federalismo patrimoniale» come primo atto del legislatore delegato nell'attuazione della legge 42/2009*, in www.astrid-online.it; A. POLICE, *Il c.d. federalismo demaniale: la devoluzione del patrimonio statale vista come misura di «semplificazione»*, in www.apertacontrada.it; P. VIPIANA, *Federalismo demaniale: le vicende successive alla prima attuazione del d. lgs. n. 85 del 2010*, in *Quad. Reg.*, 2/2010, p. 463.

valorizzazione», diretto ad attribuire i beni a quegli Enti che s'impegnano a valorizzarli, nell'interesse delle collettività locali. Analogamente, la responsabilità è alla base dell'onere, per le Amministrazioni dello Stato, di comunicare i beni che ritengono ancora realmente necessari alle proprie finalità istituzionali, esclusi – in aggiunta alle esclusioni *ex lege* - dall'attribuzione agli enti territoriali (art. 5, c. 2 e 3 del decreto n. 85 del 2010). Tale percorso è pertanto massimamente ispirato ad uno dei principi cardine del federalismo fiscale, quello di responsabilità, consentendo il controllo democratico degli elettori sull'uso delle risorse pubbliche, di combattere le inefficienze.

Una delle maggiori difficoltà di cui si è dovuto tener conto è l'estrema varietà dei beni da trasferire e la complessità del sistema degli enti territoriali cui attribuirli³⁹⁸.

A ciò il decreto fa fronte stabilendo, in conformità all'art.19 della legge n. 42 del 2009, una serie di principi generali funzionali a individuare una prima ipotesi di assegnazione dei beni. Viceversa se si fosse individuata una ripartizione basata su uno schema rigido, ad esempio, affermando l'attribuzione del demanio idrico alle Province, di quello marittimo alle Regioni, dei fabbricati ai Comuni, si sarebbe andati inevitabilmente incontro, nella grande massa dei beni e nella varietà dimensionale degli Enti riceventi, a delle assegnazioni irrazionali.

Il primo di tali principi – previsti dall'art. 2, c. 1, del d. lg. n. 85 del 2010 - è quello di sussidiarietà, adeguatezza e territorialità, in base al quale, considerando il loro radicamento sul territorio, i beni sono attribuiti innanzitutto ai comuni, salvo che per l'entità o tipologia dei beni trasferiti, in base ad esigenze di carattere unitaria sia opportuna l'attribuzione a province, città metropolitane o Regioni, in quanto livelli di

³⁹⁸ Come rilevato da L. ANTONINI, *Il primo decreto legislativo di attuazione della legge n. 42/2009: il federalismo demaniale*, in www.federalismi.it. L'A. sottolinea come «ciò rappresentava un problema non semplice da risolvere: nell'ambito del decreto rientrava, infatti, una grande massa di beni, assai diversi per dimensioni e ipotesi di valorizzazione; vi poteva rientrare un piccolo torrente come una grande caserma, che a loro volta potevano trovarsi dentro i confini di un piccolissimo comune o dentro quelli di un grande comune con centinaia di migliaia di abitanti. Solo per fare uno dei tanti esempi che si potrebbero proporre, una grande caserma dismessa poteva finire a un Comune di mille abitanti, in forza del fatto che quella caserma era localizzata in quel comune sperduto, per ragioni (magari proprio dettate dalla necessità di non interferire con le attività civili) che a suo tempo prescindevano dall'ipotesi di una sua diversa valorizzazione. E' apparso quindi più opportuno stabilire criteri elastici diretti a proporre un'assegnazione ragionevole, disposta caso per caso, in considerazione degli elementi che risultano funzionali alla valorizzazione. Per lo stesso motivo si è previsto che l'attribuzione dei beni possa avvenire anche per quote: nel caso dell'esempio precedente, si potrà prevedere l'assegnazione di quote del bene (la caserma) sia al Comune che alla Provincia.»

governo maggiormente idonei a soddisfare le esigenze di tutela, gestione e valorizzazione.

Il secondo principio è quello di semplificazione, e prevede che i beni entrino a far parte del patrimonio disponibile, tranne il caso in cui ricorrendone i presupposti gli stessi siano riconducibili al patrimonio indisponibile o demaniale, e che in ogni caso trovi applicazione il regime stabilito dal codice civile riguardo al demanio marittimo, idrico e aeroportuale.

Seguono poi il principio di capacità finanziaria, intesa come idoneità finanziaria necessaria a soddisfare le esigenze di tutela, gestione e valorizzazione del bene, e quello di correlazione con competenze e funzioni, intesa come connessione tra competenze e funzioni effettivamente svolte o esercitate dall'ente di governo cui è assegnato il bene e le esigenze di tutela, gestione e valorizzazione del bene³⁹⁹.

L'ultimo principio previsto è quello di valorizzazione ambientale, per cui la valorizzazione del bene deve essere realizzata anche avendo riguardo alle caratteristiche fisiche, morfologiche, ambientali, paesaggistiche, culturali e sociali dei beni trasferiti, al fine di assicurare lo sviluppo del territorio e la salvaguardia dei valori ambientali.

I beni trasferibili, ai sensi dell'art. 5, c. 1, del d. lg. n. 85 del 2010, sono i beni del demanio marittimo, il demanio idrico, il demanio militare dimesso, gli aeroporti di interesse regionale, le miniere, le altre aree e fabbricati statali.

4.5. *Il decreto legislativo 26 novembre 2010, n. 216 (determinazione dei costi e dei fabbisogni standard degli enti locali)*

Si è già avuto modo⁴⁰⁰ di valutare in precedenza l'importanza della definizione di indici e di parametri in grado di misurare i costi delle amministrazioni nell'erogazione dei servizi ai cittadini, in considerazione dello specifico obiettivo, centrale nella legge n. 42 del 2009, dell'esigenza del superamento del criterio della spesa storica.

³⁹⁹ Secondo la medesima dottrina citata in nota precedente, il principio di correlazione responsabilizza il soggetto titolare della funzione, che è interessato a gestirla in modo ottimale, dal momento che ne trattiene, direttamente o indirettamente, anche il beneficio finanziario.

⁴⁰⁰ V. par. 3.4.4.

Il decreto legislativo 26 novembre 2010, n. 216 dà attuazione all'art. 2, comma 2, lett. f), ed all'art. 11, comma 1, lett. b), della legge n. 42 del 2009, prevedendo la disciplina di determinazione dei fabbisogni *standard* per comuni e province.

Inoltre, il medesimo decreto, all'art. 3, riproduce la previsione dell'art. 21 della legge delega ed individua, in via provvisoria (sino alla data di entrata in vigore della legge statale di individuazione delle funzioni fondamentali degli enti locali), funzioni fondamentali e relativi servizi dei predetti enti. La spesa relativa a tali funzioni, infatti - come precisato nella relazione illustrativa allo schema di decreto - dovrà esser garantita attraverso tributi propri, compartecipazioni ed addizionali a tributi statali e regionali, ed il fondo perequativo. Per stabilire l'ammontare di tale spesa occorrerà preliminarmente determinare il fabbisogno *standard* degli enti, secondo il procedimento delineato dal decreto medesimo.

Nell'elaborazione di tale procedimento si è tenuto conto - come risulta dalla relazione illustrativa al decreto - di esperienze passate in cui si è tentato, come negli anni '90, di superare la prassi dei «ripiani a pie' di lista» mediante approcci metodologici sviluppati tramite l'ausilio di analisi econometriche (in particolare effettuando regressioni che permettono di individuare la relazione statistica che lega la spesa, variabile dipendente, ad una serie di determinanti), ovvero articolati su più fasi con applicazione di indicatori⁴⁰¹.

Uno dei punti deboli di tali metodi utilizzati in passato è consistito nell'essere elaborati «al centro» e successivamente imposti senza condivisione di analisi, tecniche di stima e risultati. Si è pertanto preferito - a rischio di suscitare commenti sulla vaghezza contenutistica del decreto⁴⁰² - optare per l'adozione di una metodologia, mutuata da quella applicata per gli studi di settore, che individua nella SOSE (Società per gli studi di settore), in collaborazione con IFEL (Istituto per la finanza e per l'economia locale), il partner metodologico per la costruzione dei fabbisogni standard. In particolare, si è previsto che la SOSE predisponga e somministri a comuni e province questionari funzionali a raccogliere i dati contabili e

⁴⁰¹ In tal senso, il *Dossier* elaborato dai Servizi studi di Camera dei deputati e Senato della Repubblica, *L'attuazione dell'articolo 119 della Costituzione: il federalismo fiscale*, p. 74 ss., cui si rinvia per approfondimenti.

⁴⁰² Si vedano i molteplici rilievi effettuati da M. CAUSI, *Lo schema di decreto sui fabbisogni standard: osservazioni critiche*, in www.astrid-online.it. Si veda altresì, per ulteriori spunti critici ma in ogni caso per un'esauritiva analisi della tematica, G. RIVOSECCHI, *La determinazione dei fabbisogni standard degli enti territoriali: un elemento di incertezza nella via italiana al federalismo fiscale*, in www.federalismi.it.

strutturali di tali enti, da restituire compilati entro 60 giorni dal loro ricevimento. Un procedimento, quindi, di tipo *bottom-up*, basato sulla raccolta di informazioni mirate da ogni ente locale.

Una volta conclusa l'attività di rilevazione ed elaborazione dei dati, la metodologia predisposta dalla SOSE sarà sottoposta all'approvazione della Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale ovvero, dopo la sua istituzione, della Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica (art. 5, comma 1, lett. *e*), del d. lg. n. 216 del 2010).

Il fabbisogno *standard* per ciascun comune e provincia, e la relativa nota metodologica con la procedura di calcolo saranno, quindi, adottati con un d.P.C.M. caratterizzato da un iter procedimentale simile a quello con cui sono adottati i decreti delegati previsti dalla l. 42 del 2009 (deliberazione preliminare del Consiglio dei Ministri, pareri della Conferenza Stato-città ed autonomie locali, della Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale e delle Commissioni bilancio delle due Camere, deliberazione definitiva del Consiglio dei Ministri).

Va osservato come il procedimento prescelto «non solo si basa sulla condivisione delle scelte tecniche nelle diverse fasi della procedura di costruzione dei fabbisogni, ma intende innestare un processo graduale di miglioramento dell'efficienza degli enti locali. Il metodo proposto, infatti, non intende determinare da subito la frontiera della massima efficienza: in altre parole, non intende collocare ogni singolo ente locale sull'efficienza massima; si prefigge invece di conseguire miglioramenti “accettabili” di efficienza rispetto alla situazione storica di partenza determinando per ciascun ente fabbisogni coerenti con quelli raggiunti, in media, dagli enti più efficienti a lui più simili. Nel tempo, il ricalcolo periodico dei fabbisogni (il provvedimento fissa in tre anni l'intervallo massimo per il ricalcolo) garantisce un processo dinamico, di graduale miglioramento. In altre parole, è come se ogni ente locale venisse invitato a “saltare in alto” quanto salta la media degli enti più efficienti a lui simili; ogni tre anni l'asticella viene riposizionata.»⁴⁰³.

In particolare, risulta quindi evidente «che la condivisione delle scelte tecniche alla base della determinazione dei fabbisogni *standard* costituisce un aspetto importante del processo di costruzione del federalismo, garantendone una solidità

⁴⁰³ Così V. CERIANI, *I fabbisogni standard per Comuni e Province: metodologia di stima e ruolo di SOSE*, in *Atlantide*, 1/2011, p. 30 ss..

notevole, di tipo politico e istituzionale, coerente con lo spirito della legge delega n. 42 del 2009, che ha chiaramente prescelto un modello di federalismo cooperativo e responsabile, innovando rispetto al modello del decentramento amministrativo, deciso dal centro. Nella legge delega n. 42 del 2009 l'utilizzo dei fabbisogni *standard* (come pure dei costi *standard*) si prefigge sì, in cambio di un autentico solidarismo, di non riconoscere (tramite la perequazione) il finanziamento degli sprechi e delle inefficienze che oggi in molti casi si annidano nella produzione dei servizi fondamentali. Ma si prefigge anche una ragionevole gradualità nel perseguimento dell'efficienza. La frontiera della massima efficienza nella produzione dei servizi è obiettivo da perseguire nel medio-lungo periodo, con costanza e determinazione, non da "bruciare" nel breve, fissando standard astratti, cartesianamente perfetti, ma troppo lontani dalla situazione storica di partenza. Soprattutto, è fondamentale che il processo sia dinamico: gli *standard*, a regime, verranno rideterminati a scadenze periodiche (entro tre anni), per assicurare che si tenga conto con continuità dei cambiamenti che interessano il contesto di riferimento e delle innovazioni che intervengono nelle stesse tecniche di produzione di servizi.»⁴⁰⁴. Il decreto n. 216 disciplina altresì, all'art. 2, comma 5, la fase transitoria: inizialmente era previsto che essa decorresse dal 2012 e che la determinazione dei fabbisogni *standard* iniziasse entro il 2011, da ultimo, con le modifiche apportate dall'art. 29, comma 16-*duodecies*, del d.l. n. 216 del 2011, la fase transitoria prenderà avvio nel 2013, con la determinazione dei fabbisogni *standard* entro il 31 marzo 2013.

4.6.1. *Il decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 («federalismo municipale»)*

Il d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23⁴⁰⁵, in materia di federalismo fiscale municipale, costituisce attuazione dell'art. 12⁴⁰⁶ della legge n. 42 del 2009 ed ha come obiettivo

⁴⁰⁴ V. CERIANI, *I fabbisogni standard*, cit., p. 32.

⁴⁰⁵ Lo «schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale» fu approvato preliminarmente dal Consiglio dei Ministri del 4 agosto 2010 e poi assegnato, in data 9 novembre 2010, alla Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale, nonché alle Commissioni bilancio di Camera e Senato (A.G. n. 292). L'esame da parte della Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale si è concluso nella giornata del 3 febbraio 2011, ma la proposta di parere del Presidente della Commissione, posta in votazione, è stata respinta (essendovi verificata parità tra i voti favorevoli e quelli contrari). Il Consiglio dei ministri, in data 3 febbraio 2011, ha comunque proceduto all'approvazione in via definitiva del decreto legislativo. Il 4 febbraio 2011 il Presidente della Repubblica, dovendo procedere all'emanazione, ai sensi dell'articolo 87 Cost., del testo del decreto legislativo, ha rappresentato al Presidente del Consiglio che "non

essenziale l'avvio del passaggio dalla finanza derivata alla finanza autonoma per gli enti locali, prevedendo comunque una fase transitoria per una graduale applicazione del nuovo sistema. Inoltre, persegue il risultato di semplificare il sistema preesistente,

sussistono le condizioni per procedere alla richiesta emanazione, non essendosi con tutta evidenza perfezionato il procedimento per l'esercizio della delega previsto dai commi 3 e 4 dell'art. 2 della legge n. 42 del 2009 che sanciscono l'obbligo di rendere comunicazioni alle Camere prima di una possibile approvazione definitiva del decreto in difformità dagli orientamenti parlamentari". Il 9 febbraio 2011 il Consiglio dei ministri ha deliberato la trasmissione alle Camere dello schema di decreto in esame, con le relative osservazioni e modifiche. Il Governo ha poi provveduto a rendere comunicazioni alle Camere, ai sensi dell'art. 2, comma 4, secondo periodo, della legge n. 42 del 2009, e sono state presentate apposite risoluzioni parlamentari, approvate, rispettivamente, dal Senato della Repubblica il 23 febbraio 2011 e dalla Camera dei deputati il 2 marzo 2011. Il Consiglio dei Ministri ha quindi definitivamente adottato il decreto nella riunione del 3 marzo 2011.

⁴⁰⁶ «Art. 12. (Principi e criteri direttivi concernenti il coordinamento e l'autonomia di entrata e di spesa degli enti locali) - 1. I decreti legislativi di cui all'articolo 2, con riferimento al coordinamento ed all'autonomia di entrata e di spesa degli enti locali, sono adottati secondo i seguenti principi e criteri direttivi:

a) la legge statale individua i tributi propri dei comuni e delle province, anche in sostituzione o trasformazione di tributi già esistenti e anche attraverso l'attribuzione agli stessi comuni e province di tributi o parti di tributi già erariali; ne definisce presupposti, soggetti passivi e basi imponibili; stabilisce, garantendo una adeguata flessibilità, le aliquote di riferimento valide per tutto il territorio nazionale;

b) definizione delle modalità secondo cui le spese dei comuni relative alle funzioni fondamentali di cui all'articolo 11, comma 1, lettera a), numero 1), sono prioritariamente finanziate da una o più delle seguenti fonti: dal gettito derivante da una compartecipazione all'IVA, dal gettito derivante da una compartecipazione all'imposta sul reddito delle persone fisiche, dalla imposizione immobiliare, con esclusione della tassazione patrimoniale sull'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo secondo quanto previsto dalla legislazione vigente alla data di entrata in vigore della presente legge in materia di imposta comunale sugli immobili, ai sensi dell'articolo 1 del decreto-legge 27 maggio 2008, n. 93, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 luglio 2008, n. 126;

c) definizione delle modalità secondo cui le spese delle province relative alle funzioni fondamentali di cui all'articolo 11, comma 1, lettera a), numero 1), sono prioritariamente finanziate dal gettito derivante da tributi il cui presupposto è connesso al trasporto su gomma e dalla compartecipazione ad un tributo erariale;

d) disciplina di uno o più tributi propri comunali che, valorizzando l'autonomia tributaria, attribuisca all'ente la facoltà di stabilirli e applicarli in riferimento a particolari scopi quali la realizzazione di opere pubbliche e di investimenti pluriennali nei servizi sociali ovvero il finanziamento degli oneri derivanti da eventi particolari quali flussi turistici e mobilità urbana;

e) disciplina di uno o più tributi propri provinciali che, valorizzando l'autonomia tributaria, attribuisca all'ente la facoltà di stabilirli e applicarli in riferimento a particolari scopi istituzionali;

f) previsione di forme premiali per favorire unioni e fusioni tra comuni, anche attraverso l'incremento dell'autonomia impositiva o maggiori aliquote di compartecipazione ai tributi erariali;

g) previsione che le regioni, nell'ambito dei propri poteri legislativi in materia tributaria, possano istituire nuovi tributi dei comuni, delle province e delle città metropolitane nel proprio territorio, specificando gli ambiti di autonomia riconosciuti agli enti locali;

h) previsione che gli enti locali, entro i limiti fissati dalle leggi, possano disporre del potere di modificare le aliquote dei tributi loro attribuiti da tali leggi e di introdurre agevolazioni;

i) previsione che gli enti locali, nel rispetto delle normative di settore e delle delibere delle autorità di vigilanza, dispongano di piena autonomia nella fissazione delle tariffe per prestazioni o servizi offerti anche su richiesta di singoli cittadini;

l) previsione che la legge statale, nell'ambito della premialità ai comuni e alle province virtuosi, in sede di individuazione dei principi di coordinamento della finanza pubblica riconducibili al rispetto del patto di stabilità e crescita, non possa imporre vincoli alle politiche di bilancio degli enti locali per ciò che concerne la spesa in conto capitale limitatamente agli importi resi disponibili dalla regione di appartenenza dell'ente locale o da altri enti locali della medesima regione.».

che, come posto in evidenza nella relazione presentata dalla Commissione paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale (COPAFF) il 30 giugno 2010 al Parlamento, presentava un elevato grado di stratificazione, con 18 fonti di entrata (dall'ICI alla tassa sull'ombra) più una rilevante massa di trasferimenti da parte dello Stato ai comuni⁴⁰⁷. Ciò consentirà, infine, la valorizzazione della responsabilizzazione degli amministratori locali, avvicinando governanti e governati in modo che chi è governato possa controllare meglio chi governa (la declinazione del principio «vedo, pago, voto»)⁴⁰⁸.

In particolare, l'imposta municipale propria (Imu) ha come presupposto il possesso di immobili diversi dall'abitazione principale ed andrà a sostituire, per la componente immobiliare, l'imposta sul reddito delle persone fisiche e le relative addizionali, e l'imposta comunale sugli immobili.

Notoriamente è ritenuto che il presupposto d'imposizione correlato a beni immobili garantisca stabilità ed anche una certa equità di distribuzione sull'intero

⁴⁰⁷ Per la ricognizione delle fonti di entrata degli enti locali come ricostruita dalla COPAFF, si rinvia all'allegato 3 alla relazione citata.

⁴⁰⁸ Il decreto, in particolare, prevede, per la fase transitoria (2011-2013): la devoluzione ai Comuni del gettito o delle quote di gettito derivanti da alcuni specifici tributi statali inerenti al comparto territoriale e immobiliare (art. 2, c. 1, 2 e 8), nonché l'attribuzione ai Comuni di una compartecipazione al gettito dell'imposta sul valore aggiunto (art. 2, c. 4); a fronte di tale devoluzione dei tributi e della compartecipazione IVA, vengono ridotti, in misura corrispondente, i trasferimenti erariali (art. 2, c. 8); al fine di garantire progressività ed equilibrio territoriale al processo di devoluzione, l'istituzione di un Fondo sperimentale di riequilibrio il cui periodo di funzionamento è fissato in tre anni ovvero, in ogni caso, fino alla data di attivazione del Fondo perequativo previsto dall'art. 13 l. n. 42/2009 (art. 2, c. 3); la facoltà di istituzione di un'imposta di soggiorno (art. 4); la graduale cessazione, da disporsi con regolamento statale, del blocco (per i Comuni che non l'hanno istituita ovvero che non hanno raggiunto l'aliquota massima dello 0,4%) dell'addizionale IRPEF (art. 5); la revisione imposta di scopo (art. 6), in modo tale da prevedere: *a*) l'individuazione di opere pubbliche ulteriori rispetto alle tipologie definite dalla normativa vigente; *b*) l'aumento sino a dieci anni della durata massima di applicazione dell'imposta; *c*) la possibilità che il gettito dell'imposta finanzia l'intero ammontare della spesa dell'opera pubblica da realizzare; l'istituzione di una «cedolare secca» (imposta sostitutiva), quale regime fiscale opzionale, alternativo al regime ordinario vigente concernente l'imposizione dei redditi da locazione di immobili ad uso abitativo (art. 3); una quota del gettito di tale imposta viene devoluta ai comuni [art. 2, c. 1, lett. *g*) e c. 8]; per la fase a regime (dal 2014 - caratterizzata dalla sostituzione dei numerosi tributi che gravano sul comparto immobiliare con due imposte volte al finanziamento dei Comuni): l'imposta municipale propria, che sostituisce, per la componente immobiliare, l'IRPEF e relative addizionali e l'ICI. Il tributo si applica su beni immobili non locati e diversi dall'abitazione principale (art. 8); l'imposta municipale secondaria, sostitutiva di taluni tributi: *a*) la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP); *b*) il canone di occupazione di spazi ed aree pubbliche; *c*) l'imposta comunale sulla pubblicità e i diritti sulle pubbliche affissioni; *d*) il canone per l'autorizzazione all'installazione dei mezzi pubblicitari (art. 11); l'attribuzione di una compartecipazione al gettito dei tributi dovuti in caso di trasferimento immobiliare, di cui all'art. 10, nella misura del 30% (art. 7, c. 2); il mantenimento dell'assegnazione del gettito dei tributi di cui all'art. 2 (tenuto conto di quelli sostituiti dall'art. 10, cui provvede la predetta compartecipazione (art. 7, c. 3); l'addizionale IRPEF come risulterà dal regolamento di riordino delle misure (art. 5); l'imposta di soggiorno e l'imposta di scopo (artt. 4 e 6).

territorio nazionale; inoltre, le proprietà immobiliari per definizione beneficiano dei servizi offerti dall'ente più prossimo⁴⁰⁹, che, in coerenza col principio di correlazione, è quindi legittimato a imporre un prelievo che finanzia tali servizi (di ciò si dà conto, ad esempio, nella Relazione conclusiva ACoFF - p. 48).

Coerentemente, una delle principali fonti di entrata degli enti locali era rappresentata dall'imposta locale sugli immobili (ICI)⁴¹⁰, prima che con il d.l. 27 maggio 2008, n. 93, si introducesse l'esclusione dall'imposizione per la «prima casa»⁴¹¹. Tale precisa volontà politica, diffusa in senso sostanzialmente trasversale, è stata di seguito costantemente ribadita, a scapito della circostanza che - come taluni osservatori non hanno mancato di rilevare⁴¹² - prevedere forme di imposizione che esentano la prima casa e, quindi, vanno a colpire prevalentemente cespiti di soggetti non

⁴⁰⁹ «I fabbricati, in particolare la casa, sono poi beneficiari di una quota importante della spesa locale: spese per viabilità, trasporti, illuminazione, arredo urbano, sicurezza, ecc. L'imposta immobiliare si presenta quindi in regola con il principio tributario del beneficio, che ovunque esercita ancora un grande ruolo nella finanza locale. Può inoltre essere resa moderatamente progressiva attraverso detrazioni alla base, che fanno sì che il pagamento cresca più che proporzionalmente con il valore, così rispettando anche il principio costituzionale della capacità contributiva (a parte che anche un'imposta immobiliare strettamente proporzionale genera un gettito progressivo rispetto al reddito, perché i patrimoni risultano più concentrati dei redditi)», così G. MURARO, *Dal federalismo alla riforma fiscale*, in *Rass. trib.*, 2010, VI, p. 1664 ss.), che prosegue «Non meno importante il ruolo di tale imposta ai fini della buona gestione della *res publica*. Al pari delle tariffe su specifici servizi pubblici, ma con un raggio di azione più ampio, essa consente infatti ai cittadini di farsi un'idea fondata del rapporto costi benefici dell'attività pubblica e quindi di giudicare correttamente il governo locale e di calibrare la domanda politica: chiedere più servizi e più tasse o meno servizi e meno tasse, se si ritiene di avere una giunta efficiente; oppure pretendere più efficienza, e in prospettiva cambiare la maggioranza, se si ritiene di avere una giunta incapace. In sintesi, l'imposta immobiliare è l'onere condominiale pagato dagli abitanti di quel vasto condominio che è la città: costoso ma educativo strumento di informazione e partecipazione». L'A. evidenzia altresì come meriti di essere sottolineato, a futura memoria, anche il risvolto psicologico della vicenda: «L'Ici sulla prima casa riguarda oltre l'80% degli italiani. Tutti felici, quindi. Ma proprio perché sono tanti, anzi sono quasi tutti i contribuenti dato che la quota restante è rappresentata in media da famiglie con bassi redditi, dovrebbe essere chiaro che gli stessi beneficiari dovranno in altre forme pagare ciò che viene loro presentato come un regalo. Tecnicamente si parla di 'illusione tributaria', ossia di errata percezione che fa credere a benefici superiori e/o a costi inferiori rispetto alla realtà. Non è la prima e non sarà l'ultima, ma è probabilmente la più vistosa illusione tributaria che si ricordi in tempi recenti».

⁴¹⁰ Nondimeno, il tributo aveva fatto sorgere più di un dubbio sulla violazione dei principi di cui agli artt. 3 e 53 Cost.; e, sebbene le sentenze della Corte costituzionale avessero sancito la legittimità dell'ICI, valorizzando il collegamento con un indice oggettivamente rivelatore di ricchezza, il possesso di un immobile, non si erano dissipati del tutto i dubbi suscitati dalla circostanza che il tributo comunale immobiliare finisce per discriminare i contribuenti in relazione alla composizione qualitativa del loro patrimonio, come risulta dall'analisi di L. TOSI, *Finanza locale*, 2000, cit., p. 287.

⁴¹¹ Che l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo debba essere esclusa da forme di imposizione patrimoniale viene ribadito anche nella l. n. 42/2009, tra i principi e criteri direttivi concernenti il coordinamento e l'autonomia di entrata e di spesa degli enti locali: art. 12, c. 1, lett. b).

⁴¹² Si rinvia, a titolo non esaustivo, a R. PEREZ, *L'incerto percorso dell'autonomia finanziaria locale*, in *Giorn. dir. amm.*, 2011, p. 585, e a L. SALVINI, *I tributi comunali*, *ivi*, p. 589.

residenti, finiscono per tradire i principi base del federalismo fiscale, *in primis* quello della corrispondenza tra cosa amministrata e cosa tassata⁴¹³.

Occorre evidenziare che si è parlato a lungo anche dell'introduzione di una *service tax*, che è stata infine scartata per la sua eccessiva complessità⁴¹⁴. Come osservato da avvertita dottrina, i rischi dell'introduzione della *service tax* sarebbero principalmente collegati a una estrema eterogeneità dei tributi che si intendono sostituire; inoltre, a parte le effettive difficoltà applicative, essendo tale tributo, nelle versioni proposte, normalmente collegato - almeno in parte - al numero degli occupanti l'immobile, rischierebbe di produrre un effetto di regressività e di colpire in modo più incisivo le famiglie numerose⁴¹⁵. Ciò non esclude, tuttavia, che in futuro questa ipotesi di tributo possa essere meglio approfondita.

Un ulteriore elemento di rilievo è costituito dal potenziamento del ruolo dei Comuni nella lotta all'evasione, perseguito mediante un rafforzamento delle misure incentivanti già esistenti, finalizzate ad attribuire ai Comuni il maggior gettito riconducibile alle attività di accertamento dagli stessi esercitata (sia con riguardo all'iscrizione in catasto degli immobili non dichiarati - c.d. case fantasma -, sia con riferimento alla partecipazione all'accertamento dei tributi statali). A tal fine, viene ampliata la possibilità per i Comuni di accedere a banche dati e sistemi informativi (art. 2, c. 10 ss. d.lgs. n. 23 del 2011).

4.6.2. *Qualche osservazione*

Negli anni è stato più volte messo in luce dagli osservatori come non sia facile pervenire a un sistema equilibrato di finanza locale, per diverse ragioni. Ad esempio, nell'individuazione delle forme di imposizione locale (anche qualora fosse disciplinata quasi interamente da legge dello Stato), si viene a colpire l'indice di ricchezza prescelto, reddito o patrimonio che sia, non nella sua interezza, ma in

⁴¹³ Come stigmatizzato, infine, dallo stesso Presidente della COPAFF, L. ANTONINI, in un'intervista al Sole 24 ore (*L'esenzione prima casa crea forti distorsioni*, 27 giugno 2011).

⁴¹⁴ O meglio - come risulta dalle dichiarazioni rese nell'Assemblea della Camera dei Deputati in sede di comunicazioni del Governo ai sensi dell'art. 2, c. 4, secondo periodo, l. n. 42/2009, in relazione allo schema di decreto legislativo in materia di federalismo fiscale municipale, il 1° marzo 2011 - la proposta dell'opposizione oltre a determinare un aumento della pressione fiscale risultava pressoché incomprensibile quanto all'applicazione.

⁴¹⁵ Così C. BURATTI, *La fiscalità locale dopo l'approvazione della legge n. 42/2009: possibili evoluzioni*, in *La finanza locale in Italia - Rapporto 2009*, Bologna 2010, p. 145 e nota 8.

alcune sue forme e manifestazioni (non è concepibile, per definizione, un tributo locale sul reddito complessivo o sul patrimonio globale del soggetto). Ciò ovviamente deve avvenire entro i limiti che derivano dall'applicazione degli artt. 3 e 53 Cost..

Inoltre va tenuto conto delle difficoltà derivanti dalla limitatezza dei fatti economici elevabili dal legislatore a presupposto di imposta, limitatezza che rende l'introduzione di nuove imposte locali comunque problematica perché potenzialmente in contrasto con l'esigenza del coordinamento, volta ad evitare che sulla medesima base imponibile incidano più prelievi, locali e statali, tali da rendere non solo teorico il pressoché totale assorbimento della capacità contributiva del soggetto⁴¹⁶.

Negli ultimi anni quindi si è assistito ad una rivalutazione del principio del beneficio, secondo il quale lo Stato può chiedere una particolare contribuzione a chi si avvantaggia in modo particolare di certe attività pubbliche, mentre secondo il principio di capacità contributiva - come si è visto, espressione della solidarietà sociale - ognuno è tenuto a contribuire alle spese pubbliche in ragione delle proprie risorse economiche.

Probabilmente la via migliore è quella di procedere a una sintesi tra i due principi, in particolare per quanto riguarda l'imposizione a livello locale⁴¹⁷. Questa è la scelta operata in sede di attuazione dell'art. 119, e risulta dal principio di correlazione inserito, come si è visto, tra i principi e criteri direttivi (art. 2, c. 2, lett. p), l. n. 42 del 2009).

Oltre al principio di correlazione viene in risalto tra le scelte del legislatore la garanzia di un adeguato livello di flessibilità fiscale da perseguirsi mediante un paniere di tributi propri degli enti territoriali, in prevalenza caratterizzati da manovrabilità, e compartecipazioni⁴¹⁸ (mediante i tributi propri si garantisce la

⁴¹⁶ In tal senso, si veda L. TOSI, *Finanza locale*, 2000, cit., p. 287.

⁴¹⁷ Si rinvia alla ricostruzione lucidamente operata da DEL FEDERICO, *I tributi paracommutativi e la teoria di Antonio Berliri della tassa come onere nell'attuale dibattito su autorità e consenso*, in *Riv. dir. fin.*, 2009, p. 69. Si veda altresì G. TREMONTI, G. VITALETTI, *Il federalismo fiscale. Autonomia municipale e solidarietà sociale*, Bari 1994, p. 58.

⁴¹⁸ Principi e criteri direttivi, art. 2, c. 2, lett. bb) e cc), l. n. 42/2009: «bb) garanzia del mantenimento di un adeguato livello di flessibilità fiscale nella costituzione di insiemi di tributi e compartecipazioni, da attribuire alle regioni e agli enti locali, la cui composizione sia rappresentata in misura rilevante da tributi manovrabili, con determinazione, per ciascun livello di governo, di un adeguato grado di autonomia di entrata, derivante da tali tributi; cc) previsione di una adeguata flessibilità fiscale articolata su più tributi con una base imponibile stabile e distribuita in modo tendenzialmente uniforme sul territorio nazionale, tale da consentire a tutte le regioni ed enti locali, comprese quelle a più basso potenziale fiscale, di finanziare, attivando le proprie potenzialità, il livello di spesa non riconducibile ai livelli essenziali delle prestazioni e alle funzioni fondamentali degli enti locali».

manovrabilità dei bilanci, mediante le compartecipazioni e la stabilità delle risorse⁴¹⁹; il ricorso ad addizionali o sovrimposte, infine, non genera problematiche di compatibilità con i principi di cui agli artt. 3 e 23, poiché, in particolare, colpisce il reddito nel suo complesso, non implica la ricerca di ulteriori presupposti impositivi, ha un forte collegamento col territorio; tuttavia il ricorso alle addizionali dovrebbe essere dosato in modo da non incidere eccessivamente sulla pressione fiscale complessiva).

Quanto alle novità apportate dal d.lgs. n. 23 del 2011, particolare attenzione suscitano le disposizioni che prevedono l'istituzione di un'imposta di soggiorno e di un'imposta di scopo.

Non sembra il caso di soffermarsi sulla correttezza o meno della qualificazione di imposta, relativamente a tali fattispecie⁴²⁰, poiché, ferma restando la validità della tradizionale tripartizione tra imposta, tassa e contributo, ci sembra più attuale l'impostazione che supera i rigidi criteri formalistici per prendere in considerazione fattispecie i cui connotati trascolorano l'uno nell'altro⁴²¹.

⁴¹⁹ «Il gettito fiscale può essere ripartito tra i diversi livelli di governo rimuovendo l'opzione dell'autonomia sulla determinazione delle aliquote. La compartecipazione di uno o più livelli di governo periferici al gettito dei tributi nazionali (un istituto di onorata tradizione nell'ordinamento italiano e di altri paesi europei) è una forma appropriata di finanziamento dell'attività degli enti decentrati, riproposta negli anni settanta negli Stati Uniti sotto la denominazione di *tax sharing*. Il sistema delle compartecipazioni attribuisce ai governi decentrati una quota - uniforme su tutto il territorio - del gettito che un tributo nazionale produce nel territorio regionale o locale. Tale quota di gettito proviene ai bilanci delle diverse giurisdizioni senza che i loro governi debbano pagare il costo politico della decisione sull'aliquota da applicare. Quando le entrate dei governi locali e regionali provengono per intero da compartecipazioni, la singola giurisdizione non dispone più del potere di autodeterminazione dei livelli di spesa e dei beni da produrre. La dimensione del proprio bilancio è determinata per intero da una decisione presa altrove o in un altro momento, per esempio nel momento costituente, e quindi definita una volta per tutte. La compartecipazione produce gettito, ma non esprime autonomia tributaria. Una forma particolare di compartecipazione è quella che si avrebbe con la condivisione delle basi imponibili, ma vincolando all'uniformità l'aliquota dei governi decentrati: tutti gli enti la stessa aliquota. Anche in questo caso, come in quello delle compartecipazioni tradizionali, gli enti subnazionali riceverebbero un gettito legato alle basi imponibili della propria giurisdizione, ma non disporrebbero di autonomia tributaria. All'interno di questa scelta, la condivisione delle basi imponibili ad aliquota uniforme deve considerarsi preferibile alla compartecipazione al gettito. Quest'ultima, infatti, rende più difficile l'uso dello strumento tributario per funzioni di stabilizzazione dell'economia: incrementi delle imposte dirette a contenere la domanda aggregata produrrebbero automaticamente un aumento delle entrate per i livelli di governo subnazionali. Inoltre, nel caso delle imposte progressive sul reddito, la compartecipazione trasferisce ai governi locali un gettito che deriva da aliquote medie di imposizione diverse nelle diverse giurisdizioni in relazione ai diversi livelli del reddito *pro capite*» (P. GIARDA, *Federalismo fiscale*, in *Enc. Novecento Treccani*, Roma 2004, p. 484).

⁴²⁰ Come invece evidenzia G. PETRILLO, *Tributi, nuove entrate locali e loro controversa natura giuridica*, in *Il nuovo sistema fiscale degli enti locali*, a cura di F. AMATUCCI, Torino 2010, p. 85.

⁴²¹ Ci si riferisce a L. DEL FEDERICO, in *I tributi paracommutativi*, cit., in cui viene finemente analizzata la commistione tra principio di capacità contributiva e principio del beneficio. A tale dottrina fa riferimento anche V. FICARI, *L'autonomia normativa tributaria degli enti locali e la legge*

Va rilevato, peraltro, che sia l'imposta di soggiorno che quella di scopo non costituiscono novità assolute per l'ordinamento italiano, atteso che la prima venne introdotta addirittura nel 1910 (con la l. 11 dicembre 1910, n. 863, e definitivamente soppressa nel 1989) mentre la seconda fu prevista dalla legge finanziaria per il 2007 (ed infatti l'art. 6 d.lgs. n. 23 del 2011 si innesta, modificandole, sulle disposizioni di tale legge⁴²²). Si aggiunga inoltre la recentissima introduzione di un contributo di soggiorno nel comune di Roma, avvenuto con delibera n. 67/2010⁴²³. Un tributo correlato al turismo, inoltre, ancorché puntualmente avversato dagli operatori del settore, è applicato in molti Paesi esteri da anni ed è quindi possibile prendere spunto dalle diverse esperienze allo scopo di operare un'adeguata definizione quanto a congruità della misura tenendo conto delle esigenze del mercato⁴²⁴.

L'aspetto che maggiormente occorre sottolineare è che in entrambe le fattispecie potrebbe essere valorizzato un collegamento forte con politiche di governo del territorio e di tutela ambientale⁴²⁵. Non può sottacersi, ad esempio, che se è pur

finanziaria 2007, in *Rass. trib.*, 2007, p. 883 ss., laddove, a proposito dei rapporti tra l'ente locale ed il singolo, premessa l'eterogeneità delle denominazioni delle diverse entrate degli enti locali e superando il formalismo della mera denominazione, ritiene che si possano configurare due alternative fattispecie, tributo commutativo ovvero obbligazione sinallagmatica.

⁴²² Art. 1, c. 145 ss. l. 27 dicembre 2006, n. 296.

⁴²³ Relativamente al quale, per una accurata disamina, si rinvia a G. SCANU, *Fiscalità locale e imposta di soggiorno, il caso di Roma Capitale*, in *Boll. trib.* 2011, p. 506.

⁴²⁴ Testimonianza dell'esistenza di forme di imposte di soggiorno in Paesi dell'Unione europea pur in assenza di una disciplina comunitaria viene fornita dalla Corte costituzionale nella celebre sentenza n. 102/2008, nella quale veniva in esame, tra l'altro, l'imposta di soggiorno istituita dalla Regione Sardegna. Si veda inoltre la ricognizione effettuata da G. SCANU, *La tassazione sui flussi turistici tra fiscalità locale e competitività: alcune esperienze europee a confronto*, in *Riv. dir. trib.* 2009, p. 339.

⁴²⁵ Al riguardo, ci sia consentito rinviare a F. CALZAVARA, *La premialità fiscale come strumento per favorire le unioni di comuni*, in www.federalismi.it, in cui si esprimevano alcune riflessioni in materia di incentivazione all'aggregazione dei piccoli Comuni - altra questione di grande attualità - e sembrava degna di considerazione l'ipotesi, che al momento risulta percorsa in alcune Comunità Autonome spagnole, dell'istituzione di un'apposita forma impositiva sulle grandi superfici a vocazione commerciale. Sull'attualità di eventuali forme di imposizione a carattere ambientale, si vedano, tra gli altri, S. CIPOLLINA, *Osservazioni sulla fiscalità ambientale nella prospettiva del federalismo fiscale*, *Riv. dir. fin.*, 2009, p. 567 ss.; F. GALLO, F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, 1999, p. 115; F. GALLO, *Profili critici della tassazione ambientale*, *ivi*, 2010, p. 303; J. A. ROZAS VALDÉS, *La tassazione ambientale in Spagna*, in L. Antonini (a cura di) *L'imposizione ambientale nel quadro del nuovo federalismo fiscale*, Napoli 2010, p. 153; A. ZATTI, *Tassazione ambientale e federalismo fiscale: riflessioni e prospettive, con particolare riferimento al caso italiano*, in www-5.unipv.it/webdesed/quaderni.php. Quest'ultimo A., in particolare, ipotizzando forme impositive con effetti ambientali, visualizza: «un insieme potenzialmente vasto ed eterogeneo di strumenti d'entrata, riconducibili nel complesso alla logica della compensazione/pagamento/concorso per i benefici ottenuti o per i costi generati sul territorio dai soggetti contribuenti. Tra essi il riferimento principale (ma non necessariamente esaustivo) può essere fatto a: tributi sulla mobilità (*road e parking pricing*), imposte/canoni su occupazione spazi, decoro urbano, paesaggio (etc.), contributi di costruzione e altre forme di tributi legati all'uso del suolo, tributi sul turismo. Nell'ambito di un processo di decentramento fiscale, in cui un ruolo di rilievo sia già assegnato a tributi di carattere generale (derivato), tesi a garantire la copertura di un paniere base di spese e a rendere realizzabile la

vero che la quota di popolazione che opera nel settore turistico trae un beneficio economico dai flussi turistici, un'altra quota «subisce» le esternalità negative che possono derivarne, anche in termini di costi sostenuti per l'equilibrio delle risorse socio-ambientali.

Sotto un profilo squisitamente economico, poi, la previsione che l'imposta di soggiorno possa sostituire, in tutto o in parte, gli eventuali oneri imposti agli autobus turistici per la circolazione e la sosta nell'ambito del territorio comunale, consente una «spalmatura» dell'onere complessivo gravante sul settore di mercato⁴²⁶. Va evidenziato, altresì, che entrambi i tributi (anche l'imposta di soggiorno, così come configurata, va annoverata tra i tributi di scopo) rispondono all'esigenza di rendere trasparente il collegamento tra tassazione e gestione delle risorse percepite, in ossequio al principio di responsabilizzazione.

L'imposta di soggiorno, inoltre, può essere istituita anche dalle unioni di Comuni, e ciò va nell'auspicabile direzione di un'incentivazione all'aggregazione dei Comuni (conformemente al principio di cui all'art. 12, c. 1, lett. *f*), l. n. 42 del 2009); resta da vedere come verrà declinata questa attribuzione di potestà impositiva, se in capo all'unione ovvero ai Comuni alla stessa appartenenti, seguendo l'impostazione dell'art. 52 d.lgs. n. 446 del 1997, che attribuisce soltanto agli enti ivi nominati, vale a dire province e comuni, la potestà regolamentare a disciplinare le proprie entrate⁴²⁷.

perequazione orizzontale, le entrate di natura para-commutativa possono contribuire in maniera chiave ad assicurare margini di flessibilità sul territorio, nell'ottica di ricercare un (non semplice) equilibrio tra esigenze di uniformità e differenziazione. Eventualità rintracciabile nell'ambito della legge-delega in almeno due punti importanti. Il primo fa riferimento all'art. 12, lett. *d*), che prevede la 'disciplina di uno o più tributi propri comunali che, valorizzando l'autonomia tributaria, attribuisca all'ente la facoltà di stabilirli e applicarli in riferimento a particolari scopi quali la realizzazione di opere pubbliche e di investimenti pluriennali nei servizi sociali ovvero il finanziamento degli oneri derivanti da eventi particolari quali flussi turistici e mobilità privata (art. 12, c. *d*), l. n. 42/2009)».

⁴²⁶ Come rileva A. ZATTI, in *Tassazione ambientale*, *ivi*, nota 163.

⁴²⁷ Sul punto sia consentito ulteriore rinvio allo scritto citato in nota 68, ove veniva dato conto delle posizioni dottrinali, sia di quelle più tradizionali che di quelle più evoluzioniste, rispetto alla possibilità di attribuire diretta titolarità di potestà regolamentare in materia tributaria in capo alle unioni di Comuni, agganciandosi alla potestà regolamentare in materia organizzativa già esistente in forza dell'art. 32, c. 4, TUEL (d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267).

4.7.1. Il decreto legislativo 6 maggio 2011, n. 68 («autonomia regionale»)

Il decreto legislativo 6 maggio 2011, n. 68⁴²⁸ (recante disposizioni in materia di autonomia di entrata delle Regioni a statuto ordinario e delle province, nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario), disciplina, in primo luogo, la nuova autonomia impositiva degli enti regionali e provinciali, attribuendo loro, contestualmente alla soppressione dei trasferimenti, nuove fonti di finanziamento.

A tal fine, si dispone (art. 2) che a decorrere dal 2013 venga rideterminata l'addizionale regionale all'IRPEF, con corrispondente riduzione delle aliquote IRPEF di competenza statale, al fine di mantenere inalterato il prelievo fiscale a carico del contribuente. La rideterminazione deve comunque garantire alle Regioni entrate equivalenti alla soppressione sia dei trasferimenti statali che della compartecipazione regionale all'accisa sulla benzina⁴²⁹, entrambe disposte dal provvedimento. All'aliquota così rideterminata si aggiungono le eventuali maggiorazioni dell'addizionale, che ciascuna regione può effettuare entro limiti prefissati.

Le Regioni potranno quindi, come in passato, modulare l'addizionale in modo progressivo. Potranno inoltre disporre detrazioni in favore delle famiglie (e misure di sostegno economico diretto ai cittadini il cui reddito non consente di fruire di detrazioni), nonché detrazioni sostitutive di eventuali *voucher* per l'accesso ai servizi pubblici. Tuttavia queste detrazioni: a) saranno interamente a carico del bilancio regionale e non saranno compensate da trasferimenti statali; b) non potranno essere disposte dalle Regioni che, avendo concordato con lo Stato un piano per il rientro del deficit sanitario, non abbiano rispettato il piano stesso e abbiano per questo subito l'aumento coattivo dell'addizionale stessa e dell'IRAP (art. 6).

Alle Regioni spetta altresì una compartecipazione al gettito IVA (art. 4), che per gli anni 2011 e 2012 viene calcolata in base alla normativa vigente, mentre dal 2013 sarà fissata in misura pari al fabbisogno sanitario "in una sola regione". In applicazione del principio di territorialità tale compartecipazione dal 2013 verrà attribuita in base al luogo effettivo di consumo, vale a dire quello in cui avviene la cessione dei beni o la prestazione dei servizi ovvero, nel caso degli immobili, il luogo

⁴²⁸ Pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 109 del 12 maggio 2011.

⁴²⁹ Ma la disposizione che prevedeva la soppressione della compartecipazione regionale all'accisa sulla benzina (art. 8, c. 4) è stata poi abrogata dall'art. 30, c. 3, lett. b), del d.l. n. 201 del 2011.

di ubicazione; regole specifiche vengono previste per l'Iva concernente i beni e servizi di mercato.

A decorrere dall'anno 2013 ciascuna regione a statuto ordinario, con propria legge, può ridurre le aliquote dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) fino ad azzerarle e disporre deduzioni dalla base imponibile, nel rispetto della normativa dell'Unione europea e degli orientamenti giurisprudenziali della Corte di giustizia dell'Unione europea, fermo restando, in ogni caso, il potere di variazione dell'aliquota⁴³⁰ (art. 5).

Viene previsto (art. 8), inoltre, che dal 2013 siano trasformati in tributi propri autonomi, che la regione potrà anche sopprimere: la tassa per l'abilitazione all'esercizio professionale, l'imposta regionale sulle concessioni statali di beni del demanio marittimo, l'imposta regionale sulle concessioni per occupazione e uso di beni del patrimonio indisponibile, la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche regionali, le tasse sulle concessioni regionali, l'imposta sulle emissioni sonore degli aeromobili. La regione potrà disciplinare con propria legge anche la tassa automobilistica, ma senza la possibilità di sopprimerla e comunque restando entro "limiti massimi di manovrabilità" che saranno determinati dalla legge statale. Ciascuna regione potrà, poi, istituire tributi nuovi, regionali o locali, su manifestazioni di ricchezza non assoggettate a imposizioni statali.

Viene altresì disposto, al fine di incentivare l'attività di contrasto all'evasione fiscale, che alle Regioni sia attribuito l'intero gettito derivante dall'attività di recupero fiscale nel proprio territorio, sui tributi propri derivati, nonché una quota (commisurata all'aliquota di compartecipazione) del gettito recuperato in riferimento all'IVA (art. 9).

Viene poi disciplinata la fase a regime, a decorrere dal 2013, del nuovo sistema di finanziamento delle Regioni. Per ciascuna delle due categorie di spese - quelle relative alle funzioni riconducibili alla garanzia dei livelli essenziali delle prestazioni (LEP) e le altre, come definite nell'art. 14⁴³¹ - l'art. 15 elenca le fonti di finanziamento e disciplina il fondo perequativo.

⁴³⁰ Disposto dall'articolo 16, comma 3, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, fino ad un massimo di un punto percentuale.

⁴³¹ L'art. 14 esplicita la tipologia delle spese regionali considerate ai fini del nuovo sistema di finanziamento delle funzioni, già classificate dall'articolo 8, comma 1 lett. a) della legge delega, in: 1) spese relative alle funzioni riconducibili alla garanzia dei livelli essenziali delle prestazioni (LEP) nelle materia della sanità, assistenza, istruzione, trasporto pubblico locale (limitatamente, in

Il fondo perequativo (art. 15, comma 5), istituito a decorrere dal 2013, è alimentato da una compartecipazione all'IVA, tale da assicurare la copertura integrale di tutte le spese relative ai livelli essenziali delle prestazioni (art. 9, lett. a) della legge delega), individuate, dall'art. 14, comma 1, nelle spese per la sanità, l'assistenza, l'istruzione e il trasporto pubblico locale (limitatamente alle spese in conto capitale). La parte del fondo destinata alle spese non attinenti ai livelli essenziali delle prestazioni, costruita allo scopo di ridurre le differenze tra le Regioni con diversa capacità fiscale, è alimentata dalle gettito dell'addizionale all'IRPEF. In particolare alimentano il fondo le Regioni in cui il gettito pro-capite risulti maggiore della media nazionale, mentre sono destinatarie delle risorse del fondo le Regioni in cui il gettito pro-capite dell'addizionale IRPEF risulti al di sotto della media nazionale (comma 7, lett. a) e b)). La perequazione, per il finanziamento delle spese non essenziali, dovrà ridurre le differenze tra le Regioni con diversa capacità fiscale in misura non inferiore al 75%, senza tuttavia annullarle del tutto e senza alterare l'ordine delle capacità fiscali per abitante dei diversi territori (dopo la perequazione, nessuna delle minori capacità fiscali pro-capite dovrà superare quella del territorio che la precedeva nella graduatoria discendente).

Il decreto contiene, poi, ai Capi II e III, disposizioni in materia di finanza delle province e delle città metropolitane.

In particolare, viene previsto che a decorrere dall'anno 2012 l'imposta sulle assicurazioni contro la responsabilità civile derivante dalla circolazione dei veicoli a motore, esclusi i ciclomotori, costituisca tributo proprio derivato delle province (art. 17, comma 1).

Viene dato, inoltre, mandato al Governo affinché promuova, con il disegno di legge di stabilità ovvero con disegno di legge ad esso collegato, il riordino dell'imposta provinciale di trascrizione (IPT art. 17, comma 7). È stabilito altresì che, a decorrere dal 2012, a fronte della soppressione di trasferimenti statali, venga rimodulata la misura della compartecipazione all'IRPEF (art. 18); e che, a decorrere

quest'ultimo caso, alle spese in conto capitale). Altre materie possono essere individuate dalla legge dello Stato che provvederà a determinare i livelli essenziali di assistenza e i livelli essenziali delle prestazioni secondo quanto disposto dall'art. 20, comma 2 della legge 42 del 2009; 2) le spese non attinenti ai livelli essenziali delle prestazioni (non LEP) sono quelle diverse dalle precedenti e quelle finanziate con contributi speciali, con i finanziamenti dell'Unione europea e con i cofinanziamenti nazionali previsti dall'articolo 16 della legge delega (disciplina degli interventi speciali previsti dal quinto comma dell'art. 119 Cost. per promuovere lo sviluppo economico, la coesione sociale e per rimuovere gli squilibri economici e sociali).

dal 2013, a fronte della soppressione di trasferimenti regionali, le Regioni determinino una compartecipazione delle province alla tassa automobilistica spettante alle Regioni (art. 19). Infine, viene stabilito che il sistema finanziario delle città metropolitane sostanzialmente corrisponda a quello delle province cui subentreranno (art. 24).

Il capo IV del decreto (artt. 25-32) è diretto a disciplinare, a decorrere dall'anno 2013, la determinazione dei costi *standard* e dei fabbisogni *standard*⁴³² per le Regioni a statuto ordinario nel settore sanitario⁴³³.

Viene, inoltre, istituita la Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica (artt. 33 ss.).

4.7.2. *Qualche osservazione*

Oltre alla profonda innovazione costituita dal superamento del criterio della spesa storica, secondo un'attenta dottrina l'altro aspetto rivoluzionario che caratterizza la legge delega del 2009 è l'inversione di una tendenza che nemmeno la Costituzione repubblicana aveva prodotto. Infatti, prima dell'adozione della legge delega, l'autonomia tributaria regionale aveva rivestito una posizione marginale rispetto a quella degli enti locali, presumibilmente per ragioni di ordine storico, essendo la Regione un'«invenzione» repubblicana, svalutata nel corso dell'attuazione della Carta costituzionale⁴³⁴.

Ora, con la legge delega, viene superato il sistema di finanza derivata e, nel contempo, le Regioni vengono a costituire il fulcro del sistema di finanziamento degli enti territoriali, assumendo anche un ruolo di coordinamento dell'autonomia finanziaria degli enti locali.

⁴³² L'introduzione del concetto di costo e fabbisogno *standard* è avvenuta ad opera dell'articolo 2, comma 2, lett. f), della l. n. 42 del 2009, che lo ha definito quale costo e fabbisogno che, valorizzando l'efficienza e l'efficacia, costituisce l'indicatore rispetto al quale comparare e valutare l'azione pubblica. V., *supra*, par. 3.4.4.

⁴³³ In particolare, il comma 2 dell'art. 25 prevede che «il fabbisogno sanitario *standard*, determinato ai sensi dell'articolo 26, compatibilmente con i vincoli di finanza pubblica e degli obblighi assunti dall'Italia in sede comunitaria, costituisce l'ammontare di risorse necessarie ad assicurare i livelli essenziali di assistenza in condizioni di efficienza ed appropriatezza.». Va rammentato che in base di quanto disposto dall'art. 117 Cost., i livelli essenziali delle prestazioni sanitarie, da garantirsi su tutto il territorio nazionale, e la fissazione dei principi in materia di tutela della salute competono al legislatore statale, mentre la puntuale determinazione dell'assetto organizzativo e delle modalità di erogazione dell'assistenza sanitaria, invece, spetta al legislatore regionale. V. anche *supra*, par. 1.3.3.

⁴³⁴ In tal senso, G. BIZIOLI, *Il federalismo fiscale*, Catanzaro, 2010, p. 81 ss..

Nella legge n. 42 l'articolo dedicato, in particolare, all'autonomia finanziaria regionale è l'art. 7⁴³⁵, che ha subito modifiche, rispetto alla versione originale, nel corso dell'esame parlamentare⁴³⁶. Esso assegna, tra le entrate regionali, un ruolo predominante alle compartecipazioni al gettito dei tributi erariali, in particolare - comma 1, lett. a) - , «in via prioritaria, a quello dell'imposta sul valore aggiunto» (tale precisazione è stata inserita nel corso dell'iter parlamentare).

La compartecipazione all'Iva viene altresì sottoposta ad una importante forma di razionalizzazione, applicandovi il principio di territorialità e disponendo che

⁴³⁵ «Art. 7. (Principi e criteri direttivi relativi ai tributi delle regioni e alle compartecipazioni al gettito dei tributi erariali) - 1. I decreti legislativi di cui all'articolo 2 disciplinano i tributi delle regioni, in base ai seguenti principi e criteri direttivi:

a) le regioni dispongono di tributi e di compartecipazioni al gettito dei tributi erariali, in via prioritaria a quello dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), in grado di finanziare le spese derivanti dall'esercizio delle funzioni nelle materie che la Costituzione attribuisce alla loro competenza esclusiva e concorrente nonché le spese relative a materie di competenza esclusiva statale, in relazione alle quali le regioni esercitano competenze amministrative;

b) per tributi delle regioni si intendono:

1) i tributi propri derivati, istituiti e regolati da leggi statali, il cui gettito è attribuito alle regioni;

2) le addizionali sulle basi imponibili dei tributi erariali;

3) i tributi propri istituiti dalle regioni con proprie leggi in relazione ai presupposti non già assoggettati ad imposizione erariale;

c) per i tributi di cui alla lettera b), numero 1), le regioni, con propria legge, possono modificare le aliquote e disporre esenzioni, detrazioni e deduzioni nei limiti e secondo criteri fissati dalla legislazione statale e nel rispetto della normativa comunitaria; per i tributi di cui alla lettera b), numero 2), le regioni, con propria legge, possono introdurre variazioni percentuali delle aliquote delle addizionali e possono disporre detrazioni entro i limiti fissati dalla legislazione statale;

d) le modalità di attribuzione alle regioni del gettito dei tributi regionali istituiti con legge dello Stato e delle compartecipazioni ai tributi erariali sono definite in conformità al principio di territorialità di cui all'articolo 119 della Costituzione. A tal fine, le suddette modalità devono tenere conto:

1) del luogo di consumo, per i tributi aventi quale presupposto i consumi; per i servizi, il luogo di consumo può essere identificato nel domicilio del soggetto fruitore finale;

2) della localizzazione dei cespiti, per i tributi basati sul patrimonio;

3) del luogo di prestazione del lavoro, per i tributi basati sulla produzione;

4) della residenza del percettore, per i tributi riferiti ai redditi delle persone fisiche;

e) il gettito dei tributi regionali derivati e le compartecipazioni al gettito dei tributi erariali sono senza vincolo di destinazione.».

⁴³⁶ Nella nuova formulazione, in particolare, «per effetto di una pressante richiesta dell'opposizione è quindi caduta l'ipotesi dell'aliquota riservata, che avrebbe potuto portare a soluzioni più vicine a quelle praticate nell'ordinamento spagnolo, dove una quota dell'Irpef risulta ceduta alle Comunità Autonome. In quello schema normativo si sarebbero potute potenzialmente configurare, nell'attuazione attraverso i decreti legislativi, le seguenti ipotesi: a) una compartecipazione all'Irpef; b) una quota dell'Irpef da destinare alle Regioni, sulla quale le stesse avrebbero avuto anche un certo potere normativo; c) una addizionale all'Irpef. Nessuna delle soluzioni escludeva l'altra, tutte e tre avrebbero potuto essere realizzate contemporaneamente, anche se con un peso molto diversificato. Al posto dell'aliquota riservata viene ora prevista l'addizionale Irpef, che però sarà molto probabilmente destinata ad assumere un ruolo quantitativo decisamente maggiore di quello attuale, con contemporanea riduzione dell'Irpef nazionale, anche perché non viene più prevista, come modalità ordinaria di finanziamento, l'ipotesi della compartecipazione regionale all'Irpef.», così L. ANTONINI, *La manovrabilità dei tributi propri*, in V. NICOTRA, F. PIZZETTI e S. SCOZZESE (a cura di), *Il federalismo fiscale*, Roma, 2009, p. 128.

«venga attribuita, a decorrere dal 2013, in base al luogo di effettivo consumo, correggendo quindi la distorsione attuale determinata dal criterio dei consumi Istat, per cui l'Iva di chi non evade va a finanziare la spesa di chi evade.»⁴³⁷.

Tuttavia, non sono mancate sul punto le voci critiche. In particolare, è stato rilevato come un «modello di federalismo fiscale incentrato su una compartecipazione molto spinta al gettito erariale generato sul territorio (...) non sembra il più idoneo né per attribuire agli enti pubblici territoriali una potestà decisoria dal lato della spesa e del livello di servizi pubblici ritenuto desiderabile, né per modulare in modo decentrato l'imposizione fiscale. Si intravede, inoltre, dietro a questa concezione, un drastico ridimensionamento della funzione (re)distributiva e solidaristica del prelievo tributario, ed una rivisitazione del “principio del beneficio” come presupposto giustificativo del prelievo fiscale. È vero che le imposte continuerebbero ad essere determinate in relazione alla capacità economica del singolo, indipendentemente dai servizi richiesti e ricevuti su base individuale; tuttavia, attribuendo agli enti pubblici territoriali una forte compartecipazione al gettito erariale, le imposte pagate darebbero diritto ad un maggior godimento di servizi su base locale.»⁴³⁸.

La medesima dottrina, tuttavia, rileva, per contro, taluni vantaggi sotto il profilo applicativo di un modello di federalismo fiscale imperniato su una forte

⁴³⁷ Così L. ANTONINI (Audizione del Presidente della Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale, presso la Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale, nell'ambito dell'esame dello schema di decreto legislativo recante “Disposizioni in materia di autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province, nonché di determinazione dei costi e fabbisogni standard nel settore sanitario”. - Mercoledì 2 marzo 2011), che nella medesima audizione ha ulteriormente evidenziato: «è sufficiente ricordare la principale fonte che oggi alimenta la finanza regionale, la compartecipazione IVA; questa, (soprattutto a seguito del blocco retroattivo, con l'accordo di Santa Trada nel luglio 2005, del meccanismo del d.lgs. n. 56 del 2000) ha, da tempo, assunto la forma di un trasferimento negoziato. L'aliquota della compartecipazione, inizialmente pari al 25,7% ha via via raggiunto il 44,72% nel 2008. Tutto ciò nell'ambito dei vari “Patti per la salute”, dove la percentuale dell'aliquota è stata frutto di estenuanti negoziazioni delle Regioni con il Governo e (almeno in parte) di estemporanei criteri di riparto tra le Regioni. Il fatto che l'aliquota di compartecipazione IVA (che viene peraltro sempre determinata con D.M., ex post rispetto alla spesa concordata) sia quasi raddoppiata in 10 anni dimostra che l'aggancio tributario “versione IVA” del finanziamento della spesa per la sanità maschera in realtà, un mero trasferimento dal bilancio statale (quasi una formula tipo “Bancomat”, per usare l'espressione utilizzata nella relazione presentata dal Governo il 30 giugno alle Camere), solo strumentalmente definito in termini di quota IVA. (...) Va poi aggiunto che la compartecipazione IVA è assegnata alle Regioni sulla base dei consumi Istat, che non considerano l'evasione fiscale. Se in una Regione tutte le operazioni IVA avvenissero in “nero”, senza dare alcun gettito, comunque quella Regione riceverebbe invariata la sua quota di IVA dal comparto nazionale! In altre parole, l'IVA di chi non evade finanzia la spesa di chi evade, così chi rispetta la legge è penalizzato e chi non la osserva è premiato.».

⁴³⁸ Queste le parole di D. STEVANATO, *La questione*, in D. STEVANATO, R. LUPI, M.C. GUERRA e C. BUSANA BANTERLE, *Il federalismo fiscale come trasferimento del gettito nelle aree di produzione*, in *Dialoghi tributari*, n. 4/2008, pagg. 25 ss..

compartecipazione al gettito erariale. Il sistema della compartecipazione al gettito erariale avrebbe infatti il pregio di mantenere le necessarie funzioni in capo all'amministrazione finanziaria, e di poter essere realizzato senza soverchi costi e sforzi organizzativi, laddove invece l'attribuzione di una vera e propria autonomia tributaria alle Regioni e agli enti locali comporterebbe infatti, oltre al proliferare di nuove forme di prelievo in aggiunta a quelle esistenti (con aumento della complessità del sistema e dei costi di *compliance*), notevoli difficoltà per gli enti pubblici territoriali sul piano dei controlli e della riscossione.

La questione, se posta in tali termini, lascia intravedere peraltro una visione alquanto riduttiva e svilente dell'autonomia tributaria che non ci sembra di poter condividere.

Va segnalata anche un'altra voce critica, che, più in generale, lamenta come il concetto di tributo proprio diventi col passare del tempo sempre più evanescente. «Da un lato, si indicano esplicitamente i tributi che da statali diventano propri, pur senza modificare la loro effettiva identità. Sono i tributi regionali già esistenti e noti, elencati all'art. 8, comma 1, del d. lgs. n. 68 del 2011 i quali diventano tributi propri regionali, suscettibili però di essere soppressi da ciascuna Regione. Non è una tipologia di tributi che trova rispondenza nell'art. 7, lett. b), della legge delega 5 maggio 2009, n. 42, là dove il tributo proprio derivato sembra lasciare alla Regione il solo potere di intervento sulle aliquote e sulle agevolazioni, senza menzionare il potere di soppressione del tributo. Tra l'altro, questa tipologia di tributi propri derivati ma con maggiore libertà di azione per la Regione non è menzionata nel riepilogo delle entrate regionali contenuto nel successivo art. 15 del d. lgs. n. 68 del 2011. Dall'altro, si prevede che per tutti gli altri tributi delle regioni “ad esse riconosciuti dalla legislazione vigente” la trasformazione operi in senso diverso, qualificandoli come “propri derivati” e non ripetendo la clausola che fa salvo il potere normativo di soppressione del tributo.»⁴³⁹.

⁴³⁹ È la tesi di M. BASILAVECCHIA, *Fisco delle regioni e vincoli costituzionali*, in *Corr. Trib.*, 24/2011, p. 1929. La verità è che la strada del tributo proprio, nel senso autentico che l'espressione assume rispetto alla giurisprudenza costituzionale, sostiene la medesima dottrina, «sembra definitivamente abbandonata, se è vero che la disposizione che prevede l'obbligo di attribuzione di entrate compensative da parte dello Stato sottintende la perdurante possibilità di quest'ultimo di intervenire anche su aspetti che dovrebbero essere riservati alla potestà normativa tributaria delle Regioni (sulla quale lo Stato non dovrebbe che avere competenza di coordinamento, e quindi lontana da interventi di diversa specifica incidenza sulla singola entrata): si ipotizza infatti l'intervento su base imponibile e aliquote per addizionali e tributi propri derivati. La perplessità maggiore, rispetto al testo costituzionale

Sul punto, va preliminarmente osservato che l'attuale formulazione del comma 1 dell'art. 8 è il risultato dell'intesa raggiunta tra Governo e autonomie in sede di Conferenza unificata (il testo originario prevedeva la soppressione, verosimilmente a fini semplificativi, di tali tributi minori). Considerato che alle Regioni è rimessa la facoltà di sopprimerli, è plausibile ritenere che essi assumano la configurazione di tributi propri autonomi, fermo restando che i tributi propri autonomi a tutti gli effetti sono quelli contemplati dall'art. 38 del decreto legislativo⁴⁴⁰.

4.8. *Altri decreti*

E' opportuno far cenno anche agli altri decreti delegati adottati. Essi sono: il d. lg. 17 settembre 2010, n. 156, recante ordinamento transitorio di Roma Capitale; il d. lg. 31 maggio 2011, n. 88, recante risorse aggiuntive ed interventi speciali per la rimozione degli squilibri economici; il d. lg. 23 giugno 2011, n. 118, recante disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42, ed il d. lg. 6 settembre 2011, n. 149, recante meccanismi sanzionatori e premiali relativi a Regioni, province e comuni, a norma degli articoli 2, 17 e 26 della legge 5 maggio 2009, n. 42.

Il decreto n. 156 del 2010 reca la disciplina transitoria di Roma Capitale, che dovrebbe trovare completamento con l'istituzione e la disciplina delle città metropolitane, ed individua i relativi organi di governo, costituiti dall'Assemblea capitolina, cui sono attribuiti compiti di indirizzo e di controllo politico, dalla Giunta

e alla nozione comune di tributo proprio, riguarda proprio questa accezione amplissima di coordinamento, secondo la quale lo Stato non perde mai un potere di disciplina diretta dei tributi regionali: sia quando si tratti di compartecipazioni, sia quando si parli di addizionali, sia quando il tributo proprio appare più derivato che, effettivamente, "proprio". Perché se invece non di coordinamento si tratta, ma di persistente possibilità di intervento sui tributi propri derivati, significa che la portata innovativa effettiva del nuovo testo costituzionale, con l'alternativa drastica tra compartecipazione e tributo proprio, risulta abbandonata, con un conseguente ridottissimo campo di azione per la disciplina di tributi propri non derivati, ossia per tributi istituiti direttamente con legge regionale, i quali dovrebbero poter coprire solo ristrettissime aree di capacità economica, in base al principio di contenenza e di non duplicazione della tassazione su basi imponibili colpite da tributi statali.».

⁴⁴⁰ «Art. 38 - *Tributi previsti dall'articolo 2, comma 2, lettera q), della legge n. 42 del 2009* - 1. Con efficacia a decorrere dall'anno 2013, la legge regionale può, con riguardo ai presupposti non assoggettati ad imposizione da parte dello Stato, istituire tributi regionali e locali nonché, con riferimento ai tributi locali istituiti con legge regionale, determinare variazioni delle aliquote o agevolazioni che comuni e province possono applicare nell'esercizio della propria autonomia.».

capitolina, che collabora con il primo cittadino al governo dell'ente, e dal Sindaco, che è responsabile dell'amministrazione di Roma capitale.

Il decreto n. 88 del 2011 interviene sulla disciplina del Fondo per le aree sottoutilizzate (FAS), ridenominato «Fondo per lo sviluppo e la coesione», individua nuovi strumenti procedurali finalizzati a rendere più efficace la politica di riequilibrio economico e sociale tra le diverse aree del Paese, stabilendo altresì specifiche regole di programmazione per un miglior utilizzo delle risorse finanziarie. Si precisa che gli interventi previsti dal decreto debbano venire coordinati con quelli di natura ordinaria, mantenendo distinte le rispettive risorse e programmando gli interventi a carico del Fondo per lo sviluppo e la coesione tenendo conto della programmazione degli interventi ordinari. Le risorse, che devono essere aggiuntive rispetto agli interventi ordinari, sono finalizzate alla rimozione degli squilibri e alla promozione dello sviluppo; esse derivano prioritariamente dal Fondo per lo sviluppo e la coesione, le cui dotazioni sono stabilite dalla politica regionale nazionale, nonché dai finanziamenti a finalità strutturale dell'Unione europea e dai relativi cofinanziamenti nazionali.

Il decreto n. 118 del 2011 è finalizzato a definire principi contabili uniformi da applicare non solo a Regioni ed enti locali, ma anche ai loro organismi ed enti strumentali; mediante l'adozione di schemi di bilancio articolati in missioni e programmi, coerenti con la classificazione economica e funzionale individuata dagli appositi regolamenti comunitari, in particolare, i sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli enti territoriali risulteranno omogenei con quelli adottati in ambito europeo ai fini della procedura per i disavanzi eccessivi.

Il decreto n. 149 del 2011, infine, contiene una serie di disposizioni di «chiusura» rivolte a portare a sistema le innovazioni introdotte con il federalismo fiscale, tendenti a perseguire una nuova razionalità e trasparenza sulle decisioni di spesa e di entrata.

In particolare, esso disciplina i meccanismi sanzionatori e prevede alcuni strumenti nuovi, come l'inventario di fine legislatura regionale e l'inventario di fine mandato provinciale e comunale, resi obbligatori per i soggetti che si trovano in difficoltà finanziaria e facoltativi per gli altri. L'introduzione di tali strumenti consentirà il superamento delle situazioni di malgoverno, determinando una forte responsabilizzazione sul piano del corretto utilizzo delle risorse pubbliche ed

impedendo che un amministratore che manda in dissesto un ente territoriale possa riproporsi per altre cariche politiche. Il cittadino elettore viene pertanto posto nelle condizioni effettive di esercitare quel controllo democratico sulle azioni dei governi regionali e locali che è alla base del federalismo, che proprio in forza di questo presupposto (la maggiore vicinanza del controllo democratico) avvicina governanti e governati.

Contestualmente, il decreto n. 149 introduce ulteriori meccanismi sanzionatori, attinenti però non più alla dinamica fisiologica, bensì - per così dire - a quella patologica del circuito democratico. «Si tratta di meccanismi sanzionatori diretti a evitare che la mala gestione ricada sui cittadini con incrementi indebiti di quella pressione fiscale sulla quale il federalismo fiscale, in rispetto dell'autonomia, consente maggiori margini di manovra, anche al rialzo. Si tratta degli istituti del cd. "fallimento politico" e dell'interdizione. Riguardo questi istituti sono state sollevate obiezioni da parte di Regioni ed Enti locali, che li hanno ritenuti eccessivi, viziati d'incostituzionalità perché punitivi di comportamenti "meramente oggettivi" ed erroneamente fondati sull'art.126 della Cost., anziché sull'art.120 Cost. (potere sostitutivo). Tali obiezioni appaiono però prive di fondamento, innanzitutto nel contesto d'una Costituzione che, come quella italiana, ruota con sue numerose disposizioni intorno ai principi di responsabilità e di buon andamento (art. 97), e che configura come inderogabile il dovere tributario (art. 2) in quanto diretto a fornire le risorse necessarie per garantire i fondamentali diritti sociali e civili (non certo sprechi ed inefficienze).»⁴⁴¹.

In particolare, la fattispecie del «fallimento politico» per il Presidente di Regione è costruita come ipotesi di rimozione *ex art. 126 Cost.*, configurando come «grave violazione di legge», la situazione di grave dissesto finanziario⁴⁴².

⁴⁴¹ Queste le parole del Presidente della COPAFF, L. ANTONINI, nell'audizione presso la Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale, nell'ambito dell'esame dello schema di decreto legislativo recante meccanismi sanzionatori e premiali relativi a regioni, province e comuni (Atto di governo n. 365) - Giovedì 16 giugno 2011.

⁴⁴² «A differenza di quanto affermato dalle osservazioni proposte dalle Regioni è la stessa legge n. 42 che impone il riferimento all'art. 126 Cost. (e non all'art. 120 Cost.). L'art. 17, lett. e) prevede infatti che: "tra i casi di grave violazione di legge di cui all'articolo 126, primo comma, della Costituzione, rientrano le attività che abbiano causato un grave dissesto nelle finanze regionali", demandando quindi al decreto legislativo la strutturazione di tale fattispecie. Da questo punto di vista, se si volesse sostenere l'incostituzionalità del richiamo all'art.126 Cost., il difetto di legittimità andrebbe riferito alla legge n. 42/2009 e non al decreto. Ma è anche utile richiamare che su tale legge è intervenuta una larga intesa con gli enti territoriali. La norma del decreto configura quindi la fattispecie di grave dissesto nel congiunto verificarsi di tre situazioni: a) il Presidente della Giunta regionale, nominato

Vengono, inoltre, previsti meccanismi sanzionatori per il mancato rispetto del patto di stabilità e sistemi premiali verso gli enti che assicurano qualità dei servizi offerti e assetti finanziari positivi. Specifici meccanismi premiali, inoltre, sono diretti a razionalizzare la spesa sanitaria a favore delle Regioni che dal 2012 istituiscano una Centrale Regionale per gli Acquisti e l'aggiudicazione di procedure di gara per l'approvvigionamento di beni e servizi. Si tratta di un meccanismo (premiabile e quindi rispettoso dell'autonomia regionale) idoneo a favorire lo sviluppo di una prassi che, laddove è stata seguita, ha portato a buoni risultati. Infine, vengono estese alle Province le normative sui meccanismi premiali per favorire il recupero dell'evasione fiscale, allineandole con quanto disposto dai precedenti decreti per Regioni e Comuni.

Commissario *ad acta* non deve adempiere immotivatamente, in tutto o in parte, all'obbligo di redazione del piano di rientro o agli obblighi operativi, anche temporali, derivanti dal piano stesso; b) si deve riscontrare, in sede di verifica annuale il mancato raggiungimento degli obiettivi del piano di rientro, con conseguente perdurare del disavanzo sanitario oltre la misura consentita dal piano medesimo o suo aggravamento; c) deve avvenire l'aumento, per due esercizi consecutivi dell'addizionale regionale Irpef al livello massimo previsto dal decreto legislativo in materia di autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni *standard* nel settore sanitario (...). Il realizzarsi di queste tre condizioni, che devono sussistere congiuntamente, non è imputabile a comportamenti meramente oggettivi (come invece sostenuto nelle osservazioni regionali): si deve ad esempio trattare di immotivato mancato rispetto degli obblighi derivanti dal piano di rientro. Al realizzarsi di questa fattispecie, previo parere della Commissione parlamentare per le questioni regionali e previa deliberazione del Consiglio dei Ministri, il Presidente del Consiglio dei Ministri propone al Presidente della Repubblica, ai sensi dell'articolo 126, comma primo, della Costituzione, la rimozione del Presidente della Giunta regionale per fallimento nel proprio mandato di amministrazione dell'ente Regione. E' evidente che il concorso di tre diversi organi (Consiglio dei Ministri, la Commissione parlamentare per le questioni regionali, e soprattutto Presidente della Repubblica, cui è imputabile in ultima istanza l'atto di rimozione) fornisce una adeguata garanzia al procedimento.» (audizione del Presidente della Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale, Prof. Luca ANTONINI, presso la Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale, nell'ambito dell'esame dello schema di decreto legislativo recante meccanismi sanzionatori e premiali relativi a regioni, province e comuni (Atto di governo n. 365) - Giovedì 16 giugno 2011).

CAPITOLO V - LA SITUAZIONE ATTUALE. MODELLI IN COMPARAZIONE

5.1. *La situazione risultante dopo l'attuazione dell'articolo 119. Spunti per un'analisi comparata*

Nel corso del presente elaborato si è tentato di dar conto del processo di evoluzione e della situazione attuale dell'ordinamento finanziario degli enti territoriali, in particolare tenendo conto delle enunciazioni contenute nell'art. 119 e nella legge di attuazione recentemente approvata. Alcune di queste sono particolarmente significative ai fini di un tentativo di comparazione con esperienze di altri ordinamenti, e specificamente con quello spagnolo⁴⁴³.

Nell'art. 119 Cost. vi è in primo luogo la proclamazione dell'autonomia finanziaria (che trova ora il proprio riconoscimento direttamente nella Costituzione mentre nella previgente versione spettava alla legge statale definirne forme e limiti, nonché il coordinamento con la finanza dello Stato, delle province e dei comuni), attribuita a tutti gli enti territoriali, e non più alle sole Regioni, con espressa specificazione che tale autonomia deve esser riferita tanto all'entrata che alla spesa.

Il medesimo articolo prevede poi che gli enti territoriali abbiano risorse autonome, sancendo il superamento del sistema di finanza derivata, e, subito dopo, che i medesimi enti possano stabilire e applicare tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario (secondo comma). Ulteriori risorse ordinarie degli enti territoriali sono costituite da compartecipazioni al gettito dei tributi erariali riferibile al territorio dell'ente.

In particolare, con riferimento ai tributi propri, la Corte costituzionale ha provveduto mediante l'elaborazione giurisprudenziale a cesellare tale definizione⁴⁴⁴. La Corte ha stabilito che per tributo regionale proprio (o «autonomo»), ai sensi del

⁴⁴³ Ci si concentrerà, in particolare, sul livello delle Comunità Autonome e delle Regioni.

⁴⁴⁴ V. *supra*, parr. 2.4 e 3.1.4.

nuovo art. 119 Cost., deve intendersi esclusivamente un tributo istituito con legge regionale nel rispetto dei principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario definiti dallo Stato. I tributi preesistenti, invece, denominati come tributi regionali ed il cui gettito spetta alle Regioni ma che sono istituiti con legge dello Stato, mantengono la loro natura di tributi erariali ed esulano dalla potestà legislativa regionale (tributi propri «derivati»).

Va comunque sottolineato che i tributi propri non potranno rappresentare la principale fonte di entrata degli enti territoriali, a fronte del considerevole ammontare della loro spesa, e quindi il ruolo di risorsa principale dovrà essere costituito dalle compartecipazioni (che garantiscono, peraltro, maggiore stabilità di risorse) e dai tributi regionali derivati, che, unitamente alle addizionali, consentono maggior flessibilità di bilancio per far fronte alle esigenze locali e rendono più effettiva la responsabilità degli amministratori locali.

Tale impostazione trova peraltro conferma nella disposizione del quarto comma dell'art. 119 Cost., dove si stabilisce che le risorse derivanti dalle fonti di cui ai commi precedenti consentono ai Comuni, alle Province, alle Città metropolitane e alle Regioni di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite⁴⁴⁵, in ciò concretizzando il principio di autosufficienza finanziaria.

Con riferimento alle compartecipazioni, va evidenziato altresì che la previsione contenuta nel secondo comma dell'art. 119 Cost., secondo cui gli enti territoriali autonomi «dispongono di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio», corrisponde al principio di territorialità⁴⁴⁶ ed implica che il gettito del

⁴⁴⁵ Tale previsione, che pone un vincolo alla legislazione statale, infatti, non avrebbe significato in presenza di una forte quota di autofinanziamento derivante da tributi propri regionali o locali, come sottolinea L. ANTONINI, *I principi di coordinamento del federalismo fiscale*, cit., p. 72, che fa notare come la circostanza che tutti gli enti territoriali autonomi siano indistintamente considerati sia nel secondo che nel quarto comma dell'art. 119 Cost., lascia quindi trasparire un disegno complessivo in cui il finanziamento delle autonomie territoriali è destinato a compiersi principalmente attraverso i tributi istituiti con legge statale, salvo i margini di ulteriore autonomia lasciati aperti dai principi del coordinamento statale alla potestà legislativa residuale regionale in materia di tributi propri.

⁴⁴⁶ Il «principio della territorialità dell'imposta» (e il mancato riferimento alla nozione di quota), infatti, dovrebbe implicare il superamento del meccanismo della «riserva d'aliquota uniforme» su cui, invece, si è basata la riforma attuata con il d.lgs. n. 56 del 2000 non permettendo di considerare gli effetti della progressività (che determinano aliquote medie più alte nelle regioni più ricche), secondo L. ANTONINI, *I principi di coordinamento del federalismo fiscale*, cit., p. 73. A meno che non si sia fatta la scelta, tecnicamente opinabile, di considerare la riserva di aliquote come un vero e proprio tributo proprio e, quindi, come una fonte di finanziamento ancora valida, ma non riconducibile alle compartecipazioni): una cosa è infatti il finanziamento realizzato con la mera «compartecipazione al gettito» di tributi erariali e una cosa è il finanziamento realizzato tramite l'attribuzione di «quote di

tributo erariale compartecipato affluisca alle Regioni al cui territorio è riferibile (escludendo che la compartecipazione sia destinata a confluire in un fondo perequativo per poi essere ripartita).

Il legislatore Costituente ha inoltre optato per un modello di federalismo fiscale ispirato a principi solidaristici, in ossequio a principi fondamentali sanciti nella Carta costituzionale (articoli 2 e 3), che vengono declinati sia dal terzo che dal quinto comma dell'art. 119.

L'art. 119, terzo comma, enuncia infatti il principio di perequazione, laddove prevede che la legge dello Stato istituisca un fondo perequativo, senza vincoli di destinazione, per i territori con minore capacità fiscale per abitante. Si è evidenziato⁴⁴⁷ in precedenza come ciò corrisponda ad un modello di federalismo fiscale c.d. «cooperativo» o solidale⁴⁴⁸, in cui alla legge statale compete un ruolo fondamentale di coordinamento dell'autonomia tributaria degli enti territoriali e in materia di perequazione finanziaria.

Il quinto comma prevede risorse statali aggiuntive ed interventi statali speciali a favore di tutti gli enti territoriali, finalizzati a: 1) promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale; 2) rimuovere gli squilibri economici e sociali; 3) favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona; 4) provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle funzioni degli enti territoriali. Tale ulteriore intento di perequazione è rivolto quindi a contemplare un catalogo di valori più intenso rispetto al «normale esercizio» delle funzioni⁴⁴⁹.

tributi erariali», comprendendo, solo quest'ultimo, anche l'attribuzione di una frazione dell'aliquota erariale (così F. GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119*, cit., par. 5.4).

⁴⁴⁷ V. *supra*, par. 3.2.

⁴⁴⁸ Nel nostro ordinamento, la scelta della variante cooperativa e solidale del federalismo, inoltre, emerge non solo dall'art. 119 della Costituzione, ma anche da altre rilevanti disposizioni costituzionali (come le lettere *e* ed *m* del secondo comma dell'articolo 117 e il secondo comma dell'articolo 120).

⁴⁴⁹ Si è già dato conto, in precedenza (*sub* par. 3.2) di come la dottrina più avvertita abbia dato opportuno rilievo al significato da dare al combinato disposto del terzo e del quarto comma dell'art. 119 Cost.: «il terzo comma indica, quale parametro di perequazione, il criterio - indubbiamente meno favorevole per le regioni più povere - della "minore capacità fiscale per abitante"; il quarto comma fissa la regola generale, nota come regola di autosufficienza finanziaria, per la quale le risorse indicate nello stesso art. 119 (e cioè i tributi propri in senso stretto, i tributi propri "derivati", le riserve di aliquote e le compartecipazioni al gettito dei tributi erariali, oltre che le altre entrate patrimoniali) "consentono ai Comuni, alle Province, alle Città Metropolitane e alle Regioni di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite". Nonostante che il criterio della minore capacità fiscale indicato dal 3° comma appaia non idoneo a garantire ad ogni ente regionale o locale l'integrale finanziamento cui si riferisce il quarto comma, tali due disposizioni non dovrebbero tuttavia essere interpretate nel senso che debba sempre prevalere l'una o l'altra, senza alcuna eccezione. Il riferimento alla minore capacità fiscale non dovrebbe, in particolare, comportare il totale abbandono del principio (re)distributivo - già presente nel precedente testo nell'art. 119 Cost. - fondato sul criterio del

La legge di attuazione dell'art. 119 (l. n. 42 del 2009), per sua stessa ammissione⁴⁵⁰, è volta, innanzitutto, a delineare una serie di principi e criteri direttivi di carattere generale diretti a informare lo sviluppo dell'intero sistema di federalismo fiscale e a definire un quadro per l'esercizio concreto dell'autonomia tributaria, prevedendo che le Regioni (ma solo nelle materie non assoggettate a imposizione da parte dello Stato) possano istituire tributi regionali e locali e determinare le materie e gli ambiti nei quali è destinata ad essere esercitata l'autonomia tributaria degli Enti locali.

Essa, inoltre, intende fissare il quadro istituzionale dei rapporti finanziari tra i vari livelli di governo stabilendo, in particolare, l'avvio di un percorso graduale, caratterizzato da una fase transitoria, che restituisca razionalità alla distribuzione delle risorse, rendendola coerente con il costo *standard* delle prestazioni erogate; a tal fine, occorre superare, per tutti i livelli istituzionali, il criterio della spesa storica, che va a sostanziale vantaggio degli enti meno efficienti e favorisce la deresponsabilizzazione.

Infine, la legge 42 mira a garantire un adeguato livello di flessibilità fiscale nello sviluppo del disegno complessivo attraverso la previsione di un paniere di tributi propri e compartecipazioni la cui composizione sia rappresentata in misura rilevante da tributi manovrabili, in un contesto di valorizzazione della semplificazione e della riduzione degli adempimenti a carico dei contribuenti, dell'efficienza nella amministrazione dei tributi, della razionalità e coerenza dei singoli tributi e del sistema nel suo complesso.

fabbisogno e posto, appunto, alla base della generale norma di chiusura del 4° comma. Dovrebbe solo significare che la parametrizzazione a un'entità tendenzialmente (ma non necessariamente) più ristretta e comunque differenziata, basata esclusivamente sulle basi imponibili e sulle capacità fiscali, deve valere solo per il finanziamento delle funzioni non essenziali - collegate, perciò, a diritti che, pur essendo rilevanti, non possono tuttavia definirsi civili o sociali e, quindi, non devono essere necessariamente garantiti con carattere di uniformità - e può anche essere accompagnata ad altri criteri, i quali o incentivino la capacità fiscale medesima, come l'efficienza amministrativa e lo sforzo fiscale, ovvero compensino, attraverso la c.d. "fiscalità di vantaggio", la debolezza finanziaria che potrebbe conseguire dall'applicazione del criterio della capacità fiscale. La parametrizzazione al fabbisogno presupposta dal quarto comma dovrebbe, invece, permanere per quanto riguarda i livelli essenziali dei diritti sociali e civili fissati dallo stato (*rectius*, le funzioni c.d. fondamentali) ai sensi del citato art. 117, 2° comma, lett. *m*) e *p*), da valutare, secondo la proposta governativa, a costi *standard*. E ciò perché la distribuzione delle risorse per finanziare la spesa per diritti essenziali non può che essere conforme alla norma fondamentale dell'art. 3 Cost., che impone di assicurare, a parità di condizioni, uguale trattamento a tutti i cittadini della Repubblica, in qualunque zona essi risiedano». Tale principio, quindi, per tali diritti, nel fornire una specifica valenza applicativa al quarto comma dell'art. 119, non può che prevalere su quello della minor capacità fiscale di cui al terzo comma., secondo F. GALLO, *I capisaldi del federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.* 2009, p. 225.

⁴⁵⁰ Come si può leggere nella relazione al disegno di legge.

La medesima legge prevede, in particolare, i «principi e criteri direttivi generali» (art. 2, secondo comma) cui dovranno essere informati i decreti legislativi con cui verrà completato il disegno di attuazione.

Tra di essi⁴⁵¹ vengono primariamente in rilievo quelli di coerenza, territorialità⁴⁵², progressività⁴⁵³, responsabilità e divieto di doppia imposizione⁴⁵⁴.

⁴⁵¹ Relativamente a tali principi, si è fornita, *sub* par. 3.4.2, una panoramica dell'elaborazione dottrinale. Quanto, in particolare, al principio di coerenza, in dottrina si è osservato come esso rilevi su due distinti livelli: da un lato, essa può essere valutata con riguardo a tributi aventi presupposti del tutto diversi, nel qual caso occorre verificare la rispondenza dei tributi a un parametro ulteriore, rappresentato dal disegno complessivo del sistema. Dall'altro lato, con riguardo a tributi riconducibili al medesimo presupposto generale (ad esempio, fra diverse imposte patrimoniali o di consumo), nel qual caso, esclusa la possibilità – in virtù del divieto di doppia imposizione – di tributi che attribuiscono rilevanza anche a fatti inclusi nella fattispecie di altro tributo, il problema della coerenza si pone rispetto alla rilevanza attribuita proprio ai fatti esclusi. Così P. RUSSO, G. FRANSONI, *Ripartizione delle basi imponibili e coordinamento del sistema tributario*, in *Rass. trib.*, n. 6/2010, pagg. 1580. Il principio di territorialità (contenuto nell'art. 2, comma 1, lett. hh, della l. n. 42), che, a stretto rigore, secondo il precetto testuale dell'art. 119, comma 2, Cost., regolerebbe l'attribuzione delle sole compartecipazioni ai tributi erariali, assurge nell'ambito della legge n. 42/2009 a principio di coordinamento valido per tutte le "risorse autonome" di Regioni ed enti locali, in forza dell'ulteriore riferimento contenuto all'art. 2, comma 2, lett. e) della l. 42.

⁴⁵² Il principio di territorialità (contenuto nell'art. 2, comma 1, lett. hh), della l. n. 42), secondo la testuale formulazione dell'art. 119, comma 2, Cost., dovrebbe regolare l'attribuzione delle sole compartecipazioni ai tributi erariali, ma assurge nell'ambito della legge n. 42/2009 a principio di coordinamento valido per tutte le "risorse autonome" di Regioni ed enti locali, in forza dell'ulteriore riferimento contenuto all'art. 2, comma 2, lett. e) della l. 42. Come evidenziato in dottrina, alla base della scelta del legislatore potrebbe esservi sia l'esigenza di assicurare l'effettivo coordinamento orizzontale dei sistemi tributari sub-statali a livello regionale e locale, che di preparare un assetto normativo che non potrà contraddire i principi costituzionali che presiedono alla disciplina dei tributi, e tra essi i principi di solidarietà (art. 2 Cost.) e di eguaglianza (art. 3 Cost.), che in parte lo ridimensionano (G. RAGUCCI, *La legge delega per l'attuazione del federalismo fiscale (L. 5 maggio 2009, n. 42)*, in *Rass. trib.*, n. 3/2010, pagg. 746 ss.).

⁴⁵³ Contemplato all'art. 2, secondo comma, lett. l), secondo cui i decreti delegati devono assicurare la «salvaguardia dell'obiettivo di non alterare il criterio di progressività del sistema tributario e rispetto del principio della capacità contributiva ai fini del concorso alle spese pubbliche».

⁴⁵⁴ Art. 2, comma 2, lett. o), che dispone l'«esclusione di ogni doppia imposizione sul medesimo presupposto, salvo le addizionali previste dalla legge statale o regionale». Come evidenziato dalla migliore dottrina (F. GALLO, *Ancora in tema di autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali nel nuovo Titolo V della Costituzione*, in *Rass. trib.*, n. 4/2005, pag. 1035), tale principio deriva dai più generali principi fondamentali di razionalità, di semplificazione e di unitarietà della finanza pubblica. Sull'importanza di un principio di non sovrapposizione delle imposte locali con quelle statali, che, ove non previsto potrebbe determinare il rischio che i tributi propri degli enti *sub*-statali possano arrivare, per assurdo, a prendere gradualmente il posto di quelli statali, si era espresso, prendendo spunto dall'esperienza spagnola, L. ANTONINI, *I principi di coordinamento del federalismo fiscale*, in L. ANTONINI (a cura di), *Verso un nuovo federalismo fiscale*, Milano, 2005, p. 77. Anche la citata Relazione finale dell'ACoFF, p. 53, definisce tale principio come un principio cardine di ordinamenti come quello spagnolo e reputa interessante la disposizione contenuta nella LOFCA che prevede, oltre al divieto per le CC.AA. di istituire tributi sulle fattispecie imponibili già gravate da imposte statali, una disposizione di tipo speculare nei confronti dello Stato, disponendo che qualora venga introdotto un tributo statale su basi imponibili già gravate dalle CC.AA., causando una diminuzione del gettito, lo Stato debba approntare delle misure di compensazione o coordinazione adeguate. La Relazione precisa altresì che la Corte costituzionale spagnola (sentenza n. 37/1987) ha interpretato il divieto di doppia imposizione sancito dalla LOFCA come relativo alla sola fattispecie (*hecho imponible*) in senso stretto e non (più ampiamente) all'oggetto dell'imposta (*materia imponible*), con ciò consentendo di evitare

Risalta poi il principio della «lealtà istituzionale fra tutti i livelli di governo», che - come rilevato in dottrina⁴⁵⁵ - si applica a tutta la strumentazione attuativa del federalismo fiscale, unitamente al connesso principio del «concorso di tutte le amministrazioni pubbliche al conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica nazionale in coerenza con i vincoli posti dall'Unione europea e dai trattati internazionali» (art. 2, comma 2, lett. b))⁴⁵⁶.

5.2. *L'esperienza spagnola*

L'ordinamento spagnolo⁴⁵⁷, oltre a presentare sicure analogie con quello italiano, riveste interesse per le frequenti reciproche contaminazioni, o, meglio, per usare le parole di autorevole dottrina, per l'intensissima reciproca «fertilizzazione» intercorsa tra i due ordinamenti a far tempo (almeno) dal 1931⁴⁵⁸.

uplicazioni senza comprimere eccessivamente l'autonomia tributaria degli enti di governi intermedi e locali.

⁴⁵⁵ Da F. BASSANINI e G. MACCIOTTA, *Oggetto e finalità della legge (Commento all'articolo 2)*, in V. NICOTRA, F. PIZZETTI e S. SCOZZESE (a cura di), *Il federalismo fiscale*, Roma, 2009, p. 28. Secondo la medesima dottrina, tali disposizioni costituiscono un *set* di principi fondamentali che va letto nella più ampia prospettiva sistemica delineata dalla nuova formulazione dell'articolo 114, che ha attribuito pari dignità repubblicana ai diversi livelli di governo, dal riconoscimento della centralità del principio di sussidiarietà che scaturisce, prima che dall'esplicita disposizione dell'articolo 118, da una lettura sistematica dell'intero Titolo V, e, infine, dai vincoli di conformità ai generali principi della Costituzione, all'ordinamento comunitario e agli obblighi internazionali previsti dall'articolo 117, primo comma, e dal secondo comma dell'articolo 119 della Costituzione.

⁴⁵⁶ L'ispirazione di tale principio al modello spagnolo è evidente, posto che già nella Relazione sull'attività svolta dall'Alta Commissione per la definizione dei meccanismi strutturali del federalismo fiscale (ACoFF), rinvenibile in <http://www.sitiarcheologici.palazzochigi.it/www.governo.it/maggio%202006/www.governo.it/Presidenza/ACoFF/index.html>, p. 54, si dà conto che «Nella LOFCA (articolo 1, lettera e) si prevede che in base ad esso: “sarà valutato l'impatto – positivo o negativo – che possono comportare le decisioni legislative prese dallo Stato in materia tributaria, o la adozione dei provvedimenti di interesse generale, che eventualmente possano far ricadere sulle CA obbligazioni di spesa non previste alla data di approvazione del sistema di finanziamento vigente, e che dovranno essere oggetto di valutazione annuale quanto al loro impatto, tanto in materia di entrate come di spese, da parte del Consiglio di Politica Fiscale e Finanziaria delle CC.AA.”.».

⁴⁵⁷ Come si è avuto modo di affermare in precedenza, v. par. 2.5.

⁴⁵⁸ Queste le parole di L. PEGORARO, *Revisione costituzionale e potestà statutaria*, in *Dir. reg.*, 1/2009, p. 12, che prosegue «La soluzione “regionale” proposta dalla Costituzione del 1931 - annichilita dal colpo di stato e poi dalla dittatura di Franco -, se ha avuto una sorte infelice nel suo Paese, viceversa ha rappresentato un punto di riferimento sia per la dottrina, sia per il costituente italiano del 1946-1947, che a essa ha guardato per costruire un modello di decentramento collocato a un grado inferiore al federalismo, ma certamente superiore a quello assicurato dalla mera autonomia amministrativa. A loro volta, le *Cortes Constituyentes* spagnole hanno licenziato un testo che risente fortemente dell'*imprinting* italiano, così come codificato nel Titolo V della Costituzione. Dal canto suo la dottrina del secondo dopoguerra - specie quella italiana - mai ha esitato a comprendere le esperienze spagnola, italiana e belga nella classe degli “Stati regionali”, che non rappresentano una mera categoria residuale (né accentrati, né federali), ma che sarebbero forniti di precise caratteristiche che li designano. Di più: in sede di riforma del Titolo V, l'Italia ha nuovamente guardato alla Spagna per introdurre, all'art. 116,

Da altri studiosi viene fatto notare, a proposito di una possibile comparazione tra l'esperienza costituzionale italiana e spagnola, che si tratta di due Costituzioni separate cronologicamente dallo spazio di trenta anni, ma unite da tanti elementi, relativi alla loro genesi, al processo di elaborazione, allo spirito di consenso al quale risposero e, soprattutto, ai valori di riferimento.

In effetti - rileva tale dottrina - «la Costituzione spagnola del 1978, che ha avuto un ruolo fondamentale nel processo di consolidamento della democrazia spagnola, ha completato il processo di affermazione dei principi democratici nell'Europa occidentale che si era avviato, nell'immediato dopo guerra, con le Costituzioni italiana, francese e tedesca. E' indubbio, infatti, che essa appartiene alla stessa generazione costituzionale, rientrando a pieno titolo nel novero di quelle Costituzioni che hanno caratterizzato - in Europa - la prima transizione costituzionale della seconda metà del secolo ventesimo.»⁴⁵⁹.

E, nel contempo, la Costituzione spagnola - il cui art. 1, comma 1, recita «*España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político*» - ha costituito a sua volta fonte di ispirazione per la costruzione di tradizioni giuridiche comuni, saldamente ispirate ai valori dello Stato democratico.

Nel complesso, quindi, non può non tenersi conto di come il dibattito dottrinale sulla Carta Fondamentale spagnola si sia «spesso mescolato alla riflessione politica sulla Transizione, interpretando il testo costituzionale del 1978 come essenziale strumento per il buon esito di due processi di transizione: quello, rapido e pacifico, che ha traghettato la Spagna alla democrazia e quello, altrettanto rapido, che ha consentito di accelerare e portare a compimento un secolare processo di convergenza

comma 3, un meccanismo per consentire l'attuazione di un regionalismo a velocità differenziata di stampo spagnolo.».

⁴⁵⁹ Così G. ROLLA, *La costruzione dello stato delle autonomie*, in *Ist.fed.*, 2005, 5, p. 795. Prosegue l'A.: «I rapporti tra l'ordinamento costituzionale spagnolo e le Costituzioni delle altre democrazie europee appaiono, quindi, contrassegnati da una feconda dialettica e testimoniano un'ampia capacità di circolazione dei modelli costituzionali, nonché una volontà d'apertura dei singoli ordinamenti agli apporti che possono provenire da altre esperienze. Se, per un verso, i costituenti spagnoli seppero far tesoro delle esperienze democratiche più affini sotto il profilo culturale e degli apporti della dottrina costituzionale europea; per un altro verso, la Costituzione spagnola del 1978, vivificata dall'opera creativa della giurisprudenza costituzionale e dall'interpretazione della dottrina, rappresenta un'occasione di continui approfondimenti ed una fonte non episodica di stimoli ed idee per gli operatori giuridici degli altri paesi europei, alle prese con la medesima, delicata esigenza di ridefinire gli assetti costituzionali.».

verso l'Europa (avviato, almeno culturalmente, dal rigenerazionismo di fine Ottocento). Democrazia ed Europa sono stati, in questo senso, i punti di orientamento e di arrivo del duplice processo di transizione che in una decina d'anni ha trasformato la Spagna da una autocrazia nazionalista e periferica, poco e male integrata al sistema continentale, non solo in una democrazia europea, ma, nonostante qualche congiunturale opportunismo, anche in una democrazia europeista, cioè in un paese che, tanto nel suo governo centrale, quanto nei suoi centri di potere autonomico, scommette sull'identità europea, sentendola come parte essenziale e completamento della propria.»⁴⁶⁰.

5.3. *I princípi del modello autonomico*

La Costituzione spagnola del 1978 ha sostanzialmente disegnato un modello che rappresenta una opzione intermedia tra lo Stato unitario e quello federale⁴⁶¹, identificato, in dottrina e nella prassi, come *Estado Autonómico*⁴⁶², o delle Autonomie Territoriali (definizione peraltro non presente nelle norme costituzionali), che riveste particolare interesse per la fase di evoluzione in atto in altri Paesi, tra i quali l'Italia.

L'art. 2 esprime il principio secondo cui «*La Constitución se fundamenta en la indisoluble unidad de la Nación española, patria común e indivisible de todos los españoles, y reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas.*». Autonomia, quindi, quale diritto costituzionalmente garantito, unitamente alla solidarietà, il cui

⁴⁶⁰ Così M. CIPOLLONI, *Il lessico di appartenenza nella costituzione spagnola (un'analisi linguistica della problematica identitaria)*, in *Spagna Contemporanea*, 24, 2003, p. 73.

⁴⁶¹ Altrimenti definito "federo-regionale", come segnala R. SERRENTINO, *Il federalismo fiscale in Italia: genesi, prospettive di attuazione ed esigenze di tutela*, Napoli, 2009, p. 284.

⁴⁶² La configurazione costituzionale dello *Estado de las Autonomías*, inteso come forma di organizzazione territoriale, incentrata su almeno "tre termini" insopprimibili (i tre livelli di governo infrastatali di cui all'art. 137 CE), «dipende dalla soluzione normativa utilizzata per ripartire fra i diversi livelli di governo funzioni, spese per l'esercizio delle medesime e distribuzione delle entrate pubbliche nel loro complesso, nell'idea che gli ultimi due termini del problema siano posti al servizio del primo, cioè del riparto di competenze. Il principio di "connessione" tra competenze e spesa è dunque cruciale, non solo in relazione ai profili quantitativi della finanza pubblica, ma anche e in via preordinata sul piano dell'organizzazione costituzionale e della rilevanza che il principio autonomistico in essa assume, tanto che in molti ordinamenti a decentramento politico il principio è codificato a livello costituzionale.», così A. TARZIA, *Regimi e forme di finanziamento degli enti locali nell'ordinamento spagnolo*, in G. F. FERRARI (a cura di), *Federalismo, sistema fiscale, autonomie. Modelli giuridici comparati*, Roma 2010, p. 223.

riconoscimento avviene subito dopo la proclamazione del valore fondante dell'unità ed indivisibilità della Nazione spagnola.

Riecheggia evidente l'analogia con l'art. 5 della Costituzione italiana: «La Repubblica, una ed indivisibile, riconosce e promuove le autonomie locali; attua nei servizi che dipendono dallo Stato il più ampio decentramento amministrativo; adegua i principi e i modi della sua legislazione alle esigenze dell'autonomia e del decentramento». Quanto alla solidarietà, nella nostra Costituzione la si rinviene all'art. 2: «La Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo, sia come singolo, sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità, e richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale».

Il principio fondamentale di solidarietà compare in quattro articoli della Costituzione spagnola: oltre al riconoscimento nell'art. 2, esso trova collocazione nell'art. 138⁴⁶³, nell'art. 156, comma 1⁴⁶⁴ e nell'art. 158, comma 2⁴⁶⁵.

Non può peraltro prendersi in considerazione il principio di autonomia senza tener conto dell'essenziale principio di eguaglianza, che l'art. 1 CE pone come uno dei valori supremi sui quali si fonda l'ordinamento giuridico. Viene quindi in rilievo l'art. 14 CE «*Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social.*». Oltre a costituire un diritto fondamentale dei cittadini, tale principio costituisce infatti «un principio di articolazione dello Stato autonomico, senza il cui rispetto non sarebbe possibile

⁴⁶³ «Artículo 138 - 1. El Estado garantiza la realización efectiva del principio de solidaridad, consagrado en el artículo 2 de la Constitución, velando por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo, entre las diversas partes del territorio español, y atendiendo en particular a las circunstancias del hecho insular. 2. Las diferencias entre los Estatutos de las distintas Comunidades Autónomas no podrán implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales.».

⁴⁶⁴ «Artículo 156 - 1. Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles. 2. Las Comunidades Autónomas podrán actuar como delegados o colaboradores del Estado para la recaudación, la gestión y la liquidación de los recursos tributarios de aquél, de acuerdo con las leyes y los Estatutos.».

⁴⁶⁵ «Artículo 158 - 1. En los Presupuestos Generales del Estado podrá establecerse una asignación a las Comunidades Autónomas en función del volumen de los servicios y actividades estatales que hayan asumido y de la garantía de un nivel mínimo en la prestación de los servicios públicos fundamentales en todo el territorio español. 2. Con el fin de corregir desequilibrios económicos interterritoriales y hacer efectivo el principio de solidaridad, se constituirá un Fondo de Compensación con destino a gastos de inversión, cuyos recursos serán distribuidos por las Cortes Generales entre las Comunidades Autónomas y provincias, en su caso.».

l'esistenza dello Stato costituzionale»⁴⁶⁶. Il principio di eguaglianza è sancito nel primo comma dell'art. 3 della Costituzione italiana⁴⁶⁷ (e poi specificato come eguaglianza in senso sostanziale nel secondo comma del medesimo articolo).

Tali principi fondamentali, dell'autonomia e dell'eguaglianza, debbono costituire le basi del disegno complessivo del sistema di finanziamento territoriale, in modo da consentire a tutti i cittadini l'accesso a un analogo livello di servizi e nel contempo agli enti territoriali di disporre del margine di manovra necessario ad adeguare l'offerta di beni e servizi pubblici alle esigenze e preferenze della cittadinanza.

In ciò vi è, come è evidente, spazio per il principio di differenziazione, anche se lo stesso non è espressamente esplicitato come nel primo comma dell'art. 118 della Costituzione italiana (ma è dato per presupposto, come si vedrà immediatamente,

⁴⁶⁶ Così S. GAMBINO, *Cittadinanza, funzioni pubbliche, federalismo*, in www.astridonline.it, p. 24, che richiama sul punto J. GARCÍA MORILLO, *Autonomia, asimmetria e principio di eguaglianza: il caso spagnolo*, in S. GAMBINO (a cura di), *Stati nazionali e poteri locali*, Rimini, 1998. Prosegue l'A.: «Una volta assunta la centralità di tale principio come costitutivo dello Stato democratico, si tratta di cogliere quanto della essenzialità di tale principio/diritto possa rendersi disponibile alle esigenze costituzionali poste dal principio/diritto di autonomia politica (e alle relative esigenze di differenziazione), con la connessa titolarità, da parte delle Comunità Autonome, della potestà di dotarsi di un indirizzo politico-legislativo proprio, pur nel rispetto dei principi di unità nazionale e della legislazione di principio posta con legge dello Stato. Le esigenze poste, in particolare, dal carattere inviolabile e inderogabile dei diritti fondamentali – e fra questi dei diritti sociali, in accordo con la prevalente dottrina costituzionale italiana e spagnola, nonché con gli orientamenti della giurisprudenza costituzionale di ambedue i Paesi – pongono in rilievo, dunque, per un verso, il limite dell'eguaglianza quale principio di articolazione dello Stato e, per altro, la problematica connessa al diritto all'autonomia politica riconosciuta alle Comunità Autonome, dunque, la possibilità di darsi un proprio indirizzo politico. In ciò assume una speciale rilevanza il diverso grado di decentramento conosciuto dai livelli di governo territoriali accolti nelle rispettive forme di Stato, e, quindi, nella articolazione del sistema dei poteri pubblici. Sotto tale profilo, lo 'Stato delle autonomie' spagnolo, a partire dalle asimmetrie sul piano delle competenze, offre un paradigmatico modello della loro tensione, riconducibile al bilanciamento tra valori, principi e diritti costituzionali e, nel caso di specie, alla relazione tra autonomia, eguaglianza e solidarietà. In tal senso, si può osservare come il costituente spagnolo, analogamente a quello italiano, ha espressamente riconosciuto il principio e il diritto all'eguaglianza in più disposizioni della Costituzione. Tuttavia, se si considerano le differenziate condizioni materiali delle autonomie territoriali regionali, la tensione tra eguaglianza e autonomia non si esaurisce manifestandosi nella mera accezione formale. Nell'esperienza spagnola, una prima forma di disuguaglianza, come è stato bene sottolineato, attiene alla asimmetria tra le Comunità Autonome quale risultato delle scelte politico-organizzative, benché, tuttavia, concretizzandosi sul solo piano delle competenze, la relativa titolarità non si esplica necessariamente nell'esercizio delle competenze e, pertanto, non si riflette in modo diretto sul cittadino.».

⁴⁶⁷ «Art. 3. Tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso, di razza, di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali. È compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'uguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese.».

nell'art. 138 CE)⁴⁶⁸. Ma il diritto alla differenziazione, che è proprio del modello di distribuzione territoriale dei poteri, in base al quale la posizione giuridica dei soggetti può essere diversa nelle varie Comunità Autonome e nelle Regioni, non deve estendersi all'ambito dei diritti in ciò che degli stessi è sostanziale, nonché dei doveri costituzionali. In tale ambito, «l'uguaglianza deve essere assoluta; non vi può essere differenziazione nel godimento dei diritti fondamentali o nell'adempimento dei doveri costituzionali»⁴⁶⁹.

Il principio di eguaglianza trova ulteriore specificazione tra i principi generali che informano l'organizzazione territoriale dello Stato (Titolo VIII CE), dapprima nell'art. 138.2⁴⁷⁰, laddove è previsto che le diversità fra gli Statuti delle distinte Comunità Autonome in nessun caso potranno comportare privilegi economici o sociali. Fermo il divieto di privilegi, quindi, è peraltro ipotizzabile un principio di differenziazione, insito nella sussistenza stessa di diversi Statuti.

Inoltre, esso viene subito dopo nuovamente sancito, dall'art. 139.1, che lo proclama, con riferimento sia ai diritti che agli obblighi, in tutto il territorio statale⁴⁷¹. Infine, trova collocazione, al primo posto, tra le competenze che l'art. 149 CE affida in via esclusiva allo Stato: «*Artículo 149 - 1. El Estado tiene competencia exclusiva sobre las siguientes materias: 1. La regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales.*».

Il principio di autonomia, proclamato all'art. 2 CE, viene poi specificato nei principi generali dell'organizzazione territoriale, all'art. 137: «*Artículo 137 - El*

⁴⁶⁸ In tal senso, A. DE LA FUENTE e M. GUNDÍN, *El sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común: un análisis crítico y algunas propuestas de reforma*, in *Investigaciones Regionales*, 13/2008, p. 213 ss., secondo i quali «*La Constitución española establece dos principios básicos, los de igualdad y autonomía, que han de orientar el diseño del sistema de financiación territorial. El primero de estos principios exige en nuestra opinión que todos los ciudadanos españoles tengan acceso a un nivel similar de servicios públicos a igualdad de obligaciones fiscales con independencia de su región de residencia. El principio de autonomía, por su parte, requiere que los gobiernos regionales dispongan del margen de maniobra necesario para adecuar su oferta de bienes y servicios públicos a las necesidades y preferencias de su población.*». Gli Autori elencano poi, in allegato all'elaborato, le disposizioni della Costituzione e della LOFCA che specificano e completano i principi di eguaglianza ed autonomia.

⁴⁶⁹ S. GAMBINO, *Cittadinanza, funzioni pubbliche, federalismo*, cit., p. 26.

⁴⁷⁰ «*Artículo 138 - 1. El Estado garantiza la realización efectiva del principio de solidaridad, consagrado en el artículo 2 de la Constitución, velando por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo, entre las diversas partes del territorio español, y atendiendo en particular a las circunstancias del hecho insular. 2. Las diferencias entre los Estatutos de las distintas Comunidades Autónomas no podrán implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales.*».

⁴⁷¹ «*Artículo 139 - 1. Todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte de territorio del Estado.*».

Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses.». La Costituzione non ha quindi disegnato la ripartizione territoriale del territorio, ma ne ha rinviato la definizione alle manifestazioni di autonomia.

L'art. 143 sancisce poi il carattere «volontaristico» dell'autonomia, prevedendo, al comma 1, che *«En el ejercicio del derecho a la autonomía reconocido en el artículo 2 de la Constitución, las provincias limítrofes con características históricas, culturales y económicas comunes, los territorios insulares y las provincias con entidad regional histórica podrán acceder a su autogobierno y constituirse en Comunidades Autónomas con arreglo a lo previsto en este Título y en los respectivos Estatutos.*».

La Costituzione non ha quindi imposto un modello unico di Comunità ma ha anzi offerto un disegno di decentramento a carattere aperto⁴⁷², identificando l'accesso

⁴⁷² «In effetti, se il testo costituzionale garantisce l'esistenza e l'autonomia di alcuni tipi di enti locali (Municipi e Province, in tutto il territorio, e Isole, nell'arcipelago delle Canarie e delle Baleari), non fa altrettanto con le Comunità autonome (Regioni). Prendendo a riferimento il principio dispositivo, la Costituzione spagnola si limita a riconoscere a determinati territori l'iniziativa del processo autonomistico, a stabilire alcune regole procedurali e, questo sì, a configurare lo Statuto di autonomia come elemento chiave nella creazione di questi enti regionali. Il testo costituzionale è quindi aperto sul punto, nel senso che non contiene una mappa delle Comunità autonome che devono essere istituite, né determina direttamente l'aspetto organizzativo e competenziale di questi enti. Questa funzione, infatti, è rimessa ai rispettivi Statuti di autonomia. A rigore, dalla norma costituzionale non si desume la necessaria esistenza delle Comunità autonome e ancor meno si ricava che questi enti debbano essere presenti sull'intero territorio nazionale.», così A. GALÁN GALÁN, *Editoriale*, in *Ist. fed.*, 1/2011, p. 5. Prosegue l'A.: «Una volta approvata la Costituzione, e in occasione del dibattito sull'elaborazione dei primi Statuti di autonomia, riemerge una risalente controversia sull'organizzazione territoriale spagnola: la tensione tra uniformità e differenziazione. Una polemica tradizionale che coinvolge tutti i livelli territoriali di governo decentrato e si estende tanto alle preesistenti forme di governo locale quanto alle nuove Comunità autonome. Il riconoscimento dell'autonomia porta sempre con sé, implicitamente, la possibilità della differenziazione. L'autonomia, tuttavia, deve essere coniugata con la necessità di garantire un minimo di unità del sistema. Quello che è certo è che, con riferimento al livello regionale, solo in alcuni territori si è prestato veramente ascolto alla rivendicazione autonomistica. In questi territori, identificati dalla comune definizione di "nazionalità storiche" (Paesi Baschi, Catalogna, Galizia e, sebbene in misura minore, Andalusia), la lotta contro il franchismo aveva assorbito, anche se con intensità differenti, le rivendicazioni territoriali, sintetizzate nello slogan di alcune delle principali manifestazioni popolari: "libertà, autonomia e statuto di autonomia". Il tratto specifico qualificante questi territori, con profonde radici storiche, suggerì di limitare ad essi la conversione in Comunità autonome. Ma alla fine non fu questa la decisione politica effettivamente assunta. Piuttosto accadde il contrario: si impose la formula conosciuta come "caffè per tutti". La conseguenza fu la creazione di queste entità regionali in tutto il territorio statale, incluse quelle zone in cui non era presente una particolare sensibilità autonomistica, attraverso l'approvazione dei rispettivi Statuti di autonomia. Nel dato dell'esistenza delle Comunità autonome, quindi, trionfò l'uniformità. Ma la diversità poteva prevalere in un'altra dimensione: nel contenuto dell'autonomia che si riconosceva a ciascuna regione. In effetti, il fatto che tutto il territorio fosse suddiviso in Comunità autonome non implicava necessariamente che tutte queste avessero un'identica configurazione: si andò affermando l'idea della

all'autonomia come un diritto da esercitarsi da parte dei diversi territori, demandando ai rispettivi statuti di autonomia la duplice veste di processo creativo e norma fondante delle Comunità medesime. Secondo taluni studiosi, la scelta di procedere mediante un modello di decentramento aperto è stata funzionale al miglior perseguimento del duplice obiettivo di mantenere l'unità indissolubile della nazione e nel contempo di garantire agli enti territoriali che la compongono l'autonomia necessaria alla loro organizzazione interna⁴⁷³.

differenziazione tanto nell'aspetto organizzativo (apparato istituzionale autonomico) quanto in quello relativo alle rispettive funzioni (livello autonomico delle competenze).». A un modello costituzionale assolutamente aperto da cui il legislatore ha preso le mosse per ricostruire, mediante la LOFCA, un sistema coerente e completo, fanno riferimento anche L. ANTONINI, M. BARBERO e A. PIN, *La legge organica spagnola sulla finanza delle comunità autonome: spunti utili per il federalismo fiscale italiano*, cit., p. 91. Gli Autori rilevano inoltre come il sistema delineato dalla LOFCA sia stato recepito negli Statuti delle Comunità dando vita ad un sistema ragionevolmente omogeneo delle competenze finanziarie e tributarie delle comunità a regime generale, ma che poi, tuttavia, abbia lasciato aperte molte questioni fondamentali per cui il disegno del modello di finanziamento non è stato realmente completato.

⁴⁷³ Così R. SERRENTINO, *Il federalismo fiscale*, cit., p. 284. L'A. evidenzia come piuttosto che elencare il numero delle regioni destinatarie del decentramento politico e amministrativo si sia preferito non specificare quali fossero le Comunità Autonome, dando così spazio a un procedimento regionale dal basso verso l'alto, dato che l'art. 143 prevede che siano proprio gli enti territoriali, vale a dire le Province limitrofe, con caratteristiche storiche, culturali ed economiche comuni, i territori insulari e le Province di importanza regionale storica a costituirsi in Comunità Autonome, alle quali è stata lasciata l'elaborazione di un proprio Statuto di autonomia su misura, disciplinante l'organizzazione istituzionale interna, nonché i poteri e le competenze considerate appropriate, con l'eccezione di un insieme di funzioni riservate allo Stato centrale. Ma v. anche la dettagliata ricostruzione offerta, con senso critico, da R. L. BLANCO VALDÉS, *La seconda decentralizzazione spagnola: tra riforma confederale e Stato possibile*, in www.federalismi.it, p. 3, secondo cui i costituenti, dopo aver cercato di concordare un modello di Stato autonomico valido per tutto lo Stato, che venisse delimitato con una certa precisione nella Legge fondamentale - intento che venne riprodotto nella bozza di Costituzione pubblicata ufficialmente nel gennaio del 1978-, «furono successivamente costretti a rinunciare a tale accordo, trasformando il loro *patto sul modello* in un *patto sul processo*. Quest'ultimo accordo era costituito, politicamente, da due parti: in primo luogo, riuscire a istituzionalizzare un'autonomia politica effettiva nei due territori dove le forze nazionaliste avevano manifestato una presenza irriducibile dopo la realizzazione delle prime elezioni democratiche: in Catalogna e nelle tre province basche; in secondo luogo, e in maniera parallela, si pattuiva di lasciare in sospenso la futura decisione su come affrontare il problema del decentramento nei restanti territori, compresi quelli che al tempo della approvazione della Costituzione godevano già di sistemi provvisori di autonomia. Questi due accordi politici, nucleo centrale del patto apocrifo spagnolo del 1978, si tradussero giuridicamente nell'adozione di almeno quattro *decisioni politiche fondamentali* in materia di struttura dello Stato. Le prime due consistettero nell'affermazione dei principi di unità e di autonomia-solidarietà nell'art. 2 della Legge fondamentale. In terzo luogo, si stabilirono i procedimenti di attuazione del diritto all'autonomia, riconosciuto alle nazionalità e alle regioni, affinché i veri titolari (le province limitrofe con caratteristiche storiche, culturali ed economiche comuni, i territori insulari e le province con entità regionale storica, citate nell'articolo 143.1 della Costituzione) potessero esercitarlo ai sensi delle disposizioni del Titolo VIII e dei rispettivi Statuti. In quarto e ultimo luogo, si dispose che i territori che avessero espresso parere positivo nel referendum relativo ai progetti di Statuto e godessero, al momento della promulgazione della Costituzione, di regimi autonomistici provvisori (perifrasi giuridica attraverso cui la disposizione transitoria seconda della Costituzione si riferiva, senza citarli, alle quattro province galiziane, alle tre basche e alle quattro catalane), avrebbero potuto accedere direttamente a una autonomia piena (sia in ambito competenziale sia nella sfera istituzionale) attraverso la via speciale dell'art. 151, senza necessità di realizzare il difficile requisito di ottenere le

La soluzione prescelta dal legislatore costituzionale spagnolo ha contribuito alla costruzione di un modello connotato da una certa asimmetria, in virtù del livello di competenze che ogni ente può decidere di assumere ai fini della costruzione di un proprio specifico grado di autonomia (ma tale connotazione si è poi mitigata nel tempo).

5.4. *La costruzione dello Stato Autonomico*

Lo Stato delle Autonomie si è quindi articolato in diciassette Comunità, e ciascuna di esse ha potuto scegliere quali competenze assumere tra le materie elencate nell'art. 148⁴⁷⁴ e se ampliarle, dopo cinque anni, mediante riforma dei propri Statuti (comma 2).

ampie maggioranze sociali e istituzionali che l'articolo citato stabiliva con carattere generale, per accedere attraverso quella via.».

⁴⁷⁴ «Artículo 148 - 1. Las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias en las siguientes materias:

- 1.^a Organización de sus instituciones de autogobierno.
- 2.^a Las alteraciones de los términos municipales comprendidos en su territorio y, en general, las funciones que correspondan a la Administración del Estado sobre las Corporaciones locales y cuya transferencia autorice la legislación sobre Régimen Local.
- 3.^a Ordenación del territorio, urbanismo y vivienda.
- 4.^a Las obras públicas de interés de la Comunidad Autónoma en su propio territorio.
- 5.^a Los ferrocarriles y carreteras cuyo itinerario se desarrolle íntegramente en el territorio de la Comunidad Autónoma y, en los mismos términos, el transporte desarrollado por estos medios o por cable.
- 6.^a Los puertos de refugio, los puertos y aeropuertos deportivos y, en general, los que no desarrollen actividades comerciales.
- 7.^a La agricultura y ganadería, de acuerdo con la ordenación general de la economía.
- 8.^a Los montes y aprovechamientos forestales.
- 9.^a La gestión en materia de protección del medio ambiente.
- 10.^a Los proyectos, construcción y explotación de los aprovechamientos hidráulicos, canales y regadíos de interés de la Comunidad Autónoma; las aguas minerales y termales.
- 11.^a La pesca en aguas interiores, el marisqueo y la acuicultura, la caza y la pesca fluvial.
- 12.^a Ferias interiores.
- 13.^a El fenómeno de desarrollo económico de la Comunidad Autónoma dentro de los objetivos marcados por la política económica nacional.
- 14.^a La artesanía.
- 15.^a Museos, bibliotecas y conservatorios de música de interés para la Comunidad Autónoma.
- 16.^a Patrimonio monumental de interés de la Comunidad Autónoma.
- 17.^a El fomento de la cultura, de la investigación y, en su caso, de la enseñanza de la lengua de la Comunidad Autónoma.
- 18.^a Promoción y ordenación del turismo en su ámbito territorial.
- 19.^a Promoción del deporte y de la adecuada utilización del ocio.
- 20.^a Asistencia social.
- 21.^a Sanidad e higiene.
- 22.^a La vigilancia y protección de sus edificios e instalaciones. La coordinación y demás facultades en relación con las policías locales en los términos que establezca una ley orgánica.

Gli Statuti di autonomia (che costituiscono la normativa istituzionale fondamentale di ogni Comunità Autonoma: art. 147, comma 1, CE) sono contemplati nella categoria delle leggi organiche, previste dall'art. 81 CE⁴⁷⁵.

Essi trovano poi ulteriore disciplina a partire dall'art. 146 CE⁴⁷⁶, che li differenzia rispetto alle altre leggi organiche, ricomprendendoli in una più specifica categoria delle leggi organiche statutarie e prevedendo per essi una particolare procedura di formazione⁴⁷⁷, che richiede per la sua approvazione la maggioranza assoluta del Congresso dei Deputati nella votazione finale sull'insieme del testo. Gli Statuti risultano quindi espressione di una volontà bilaterale che scaturisce dal patto tra lo Stato e le Comunità Autonome; poiché la loro approvazione viene garantita da un procedimento aggravato, sono fonti rigide, dove la rigidità è finalizzata a difendere i complessi accordi politici conclusi tra Stato e Comunità Autonome⁴⁷⁸.

Anche nell'ordinamento italiano, e specialmente dopo le riforme costituzionali del 1999 e del 2001, gli statuti delle Regioni ad autonomia ordinaria sono leggi (regionali) rinforzate, di competenza esclusivamente regionale ed a competenza specializzata⁴⁷⁹.

La Costituzione spagnola offre inoltre, all'art. 151⁴⁸⁰, una modalità alternativa di ottenimento dell'autonomia, consentendo la possibilità immediata di assumere

2. *Transcurridos cinco años, y mediante la reforma de sus Estatutos, las Comunidades Autónomas podrán ampliar sucesivamente sus competencias dentro del marco establecido en el artículo 149.*».

⁴⁷⁵ Che elenca nell'ordine le leggi organiche aventi ad oggetto l'attuazione dei diritti fondamentali e delle libertà pubbliche, quelle di approvazione degli Statuti di autonomia e del regime elettorale generale e delle altre materie previste dalla Costituzione.

⁴⁷⁶ «Art. 146 - *El proyecto de Estatuto será elaborado por una asamblea compuesta por los miembros de la Diputación u órgano interinsular de las provincias afectadas y por los Diputados y Senadores elegidos en ellas y será elevado a las Cortes Generales para su tramitación como ley.*».

⁴⁷⁷ V., *ex multis*, J. M. CASTELLÁ ANDREU, *Lo Statuto di autonomia del 2006 come (discutibile) strumento per la realizzazione dell'autogoverno della Catalogna*, in www.federalismi.it.

⁴⁷⁸ In tal senso, G. G. CARBONI, *Il federalismo fiscale dinamico in Spagna*, in www.federalismi.it.

⁴⁷⁹ Così A. D'ANDREA, *Lo statuto regionale nel sistema delle fonti e le scelte organizzative delle regioni dopo la modifica dell'art. 123 Cost.*, in www.federalismi.it, che dà conto anche delle precisazioni della Corte costituzionale in tal senso. Si rinvia inoltre, per approfondimenti, a: S. CALZOLAIO, *Le fonti «rinforzate» e «specializzate» negli statuti regionali*, in www.forumcostituzionale.it; G. D'ALESSANDRO, *Statuti regionali, ad vocem*, in S. CASSESE (a cura di) *Dizionario di diritto pubblico*, Milano 2006, p. 5751; E. GIANFRANCESCO, *La forma di governo regionale nella recente esperienza italiana*, in www.issirfa.it; S. TROILO, *L'articolazione della forma di governo regionale dopo l'adozione dei nuovi statuti ordinari, tra uniformità del modello e spunti di differenziazione nei singoli enti territoriali*, in www.federalismi.it.

⁴⁸⁰ «Artículo 151- 1. *No será preciso dejar transcurrir el plazo de cinco años, a que se refiere el apartado 2 del artículo 148, cuando la iniciativa del proceso autonómico sea acordada dentro del plazo del artículo 143, 2, además de por las Diputaciones o los órganos interinsulares correspondientes, por las tres cuartas partes de los municipios de cada una de las provincias afectadas que representen, al menos, la mayoría del censo electoral de cada una de ellas y dicha*

competenze più ampie, mediante un procedimento “aggravato” di formazione dello statuto, che deve soddisfare complessi requisiti procedurali. A tale procedimento si è certamente ispirata la riforma italiana del Titolo V, introducendo, all’art. 116⁴⁸¹, comma 3, «un meccanismo per consentire l’attuazione di un regionalismo a velocità differenziata di stampo spagnolo, che peraltro è restato inattuato, oltre che per ragioni politiche, anche per la sua farraginosità⁴⁸².».

iniciativa sea ratificada mediante referéndum por el voto afirmativo de la mayoría absoluta de los electores de cada provincia en los términos que establezca una ley orgánica.

2. En el supuesto previsto en el apartado anterior, el procedimiento para la elaboración del Estatuto será el siguiente:

1.º El Gobierno convocará a todos los Diputados y Senadores elegidos en las circunscripciones comprendidas en el ámbito territorial que pretenda acceder al autogobierno, para que se constituyan en Asamblea, a los solos efectos de elaborar el correspondiente proyecto de Estatuto de autonomía, mediante el acuerdo de la mayoría absoluta de sus miembros.

2.º Aprobado el proyecto de Estatuto por la Asamblea de Parlamentarios, se remitirá a la Comisión Constitucional del Congreso, la cual, dentro del plazo de dos meses, lo examinará con el concurso y asistencia de una delegación de la Asamblea proponente para determinar de común acuerdo su formulación definitiva.

3.º Si se alcanzare dicho acuerdo, el texto resultante será sometido a referéndum del cuerpo electoral de las provincias comprendidas en el ámbito territorial del proyectado Estatuto.

4.º Si el proyecto de Estatuto es aprobado en cada provincia por la mayoría de los votos válidamente emitidos, será elevado a las Cortes Generales. Los plenos de ambas Cámaras decidirán sobre el texto mediante un voto de ratificación. Aprobado el Estatuto, el Rey lo sancionará y lo promulgará como ley.

5.º De no alcanzarse el acuerdo a que se refiere el apartado 2 de este número, el proyecto de Estatuto será tramitado como proyecto de ley ante las Cortes Generales. El texto aprobado por éstas será sometido a referéndum del cuerpo electoral de las provincias comprendidas en el ámbito territorial del proyectado Estatuto. En caso de ser aprobado por la mayoría de los votos válidamente emitidos en cada provincia, procederá su promulgación en los términos del párrafo anterior.

3. En los casos de los párrafos 4 y 5 del apartado anterior, la no aprobación del proyecto de Estatuto por una o varias provincias no impedirá la constitución entre las restantes de la Comunidad Autónoma proyectada, en la forma que establezca la ley orgánica prevista en el apartado 1 de este artículo.».

⁴⁸¹ «Art. 116. Il Friuli Venezia Giulia, la Sardegna, la Sicilia, il Trentino-Alto Adige/Südtirol e la Valle d’Aosta/Vallée d’Aoste dispongono di forme e condizioni particolari di autonomia, secondo i rispettivi statuti speciali adottati con legge costituzionale.

La Regione Trentino-Alto Adige/Südtirol è costituita dalle Province autonome di Trento e di Bolzano. Ulteriori forme e condizioni particolari di autonomia, concernenti le materie di cui al terzo comma dell’articolo 117 e le materie indicate dal secondo comma del medesimo articolo alle lettere l), limitatamente all’organizzazione della giustizia di pace, n) e s), possono essere attribuite ad altre Regioni, con legge dello Stato, su iniziativa della Regione interessata, sentiti gli enti locali, nel rispetto dei principi di cui all’articolo 119. La legge è approvata dalle Camere a maggioranza assoluta dei componenti, sulla base di intesa fra lo Stato e la Regione interessata.».

⁴⁸² Così L. PEGORARO, *Revisione costituzionale e potestà statutaria*, cit. che precisa «Il meccanismo “spagnolo” di acquisizione di competenze, in base al quale le Regioni che lo desiderino hanno l’iniziativa per “contrattare” con lo Stato l’acquisizione di competenze concorrenti ed anche esclusive, è disegnato nel nuovo articolo 116 della Costituzione italiana in modo che ulteriori forme e condizioni particolari di autonomia, concernenti sia materie di competenza concorrente che esclusiva, possono essere attribuite alle Regioni, con legge dello Stato, su iniziativa della Regione interessata, sentiti gli enti locali, nel rispetto di alcuni principi, stabiliti all’articolo 119, in materia di sviluppo economico, equilibrio, perequazione, tutela dei diritti, ecc. La legge è approvata dalle Camere a maggioranza assoluta dei componenti, sulla base di una intesa fra lo Stato e la Regione interessata.».

L'assunzione di competenze è avvenuta pertanto sulla base di due diversi procedimenti: quello ordinario («via lenta», art. 143) e quello straordinario («via rapida», art. 151), dando luogo inizialmente a ad una ripartizione caratterizzata da asimmetria, in cui si potevano dividere le Comunità in due fattispecie: quelle - Asturie, Aragona, Cantabria, La Rioja, Baleari, Castiglia-Leòn, Castiglia-La Mancha, Murcia, Estremadura e Madrid - che hanno seguito la “via lenta”, con basso livello di competenza, o definite di regime ordinario⁴⁸³, e quelle con alto livello di competenza, o definite di regime speciale. Il livello basso era il livello delle competenze comuni, cioè quelle contenute nel citato art. 148 CE, tranne, essenzialmente, l'istruzione e la sanità⁴⁸⁴.

Invece, le Comunità con alto livello di competenza - Paesi Baschi, Catalogna, Galizia, Navarra, Andalusia, Valencia e Canarie hanno assunto il livello massimo di competenze attraverso la «via rapida» – includendo anche istruzione e sanità.

Quanto ai rapporti finanziari tra Stato ed enti territoriali, l'art. 133 CE fissa i principi cardine: *«Artículo 133 - 1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley. 2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes. 3. Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley. 4. Las administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes.»*.

Inoltre, la Costituzione spagnola riunisce in unico articolo (art. 31⁴⁸⁵) il principio della riserva di legge relativa per le prestazioni imposte e quello di capacità

⁴⁸³ V. J. M. CASTELLÁ ANDREU, op. cit..

⁴⁸⁴ Più in particolare, e seguendo la esaustiva ricostruzione di F. BIAGI, *Il modello di federalismo spagnolo alla luce delle riforme del 2001: quali spunti per l'Italia?*, cit., p. 318, le Comunità che hanno scelto la via rapida, cioè le c.d. C.A. ex art. 151 (nell'ordine Catalogna, Andalusia, Comunità Valenciana, Galizia e Canarie, a cui vanno sommate le Comunità forali dei Paesi Baschi e Navarra) hanno goduto del finanziamento proveniente da *Instituto de Salud Pública* - INSALUD, dal momento che venivano ad espletare le funzioni di gestione fino a quel momento spettanti all'Istituto medesimo. Invece, nelle C.A. che hanno scelto la via lenta (C.A. ex art. 143) la totalità delle funzioni relative all'Assistenza sanitaria della Sicurezza Sociale (ma non quelle relative a *sanidad e higiene*, che invece possono essere fatte proprie anche da queste C.A.) sono rimaste transitoriamente in capo a INSALUD, fino al momento del trasferimento a queste C.A. delle stesse competenze assunte sin dall'inizio dalle comunità ex art. 151.

⁴⁸⁵ *«Artículo 31 - 1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. 2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía. 3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.»*.

contributiva, che nell'ordinamento italiano sono contenuti, rispettivamente, all'art. 23⁴⁸⁶ ed all'art. 53⁴⁸⁷ (si evidenzia come nel sistema spagnolo si sia avvertita l'esigenza di inserire direttamente in Costituzione l'enunciazione per cui il sistema tributario in nessun caso potrà avere finalità confiscatoria).

Il principio dell'autonomia finanziaria è sancito dall'art. 156: «*Artículo 156 - 1. Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles. 2. Las Comunidades Autónomas podrán actuar como delegados o colaboradores del Estado para la recaudación, la gestión y la liquidación de los recursos tributarios de aquél, de acuerdo con las leyes y los Estatutos.*».

Il regime di finanziamento delle Comunità Autonome risponde pertanto a tre fondamentali principi, quello dell'autonomia, quello della solidarietà e quello del coordinamento⁴⁸⁸.

5.5. L'ordinamento finanziario delle Comunità Autonome

Le fonti giuridiche che disciplinano il regime di finanziamento, oltre alla Costituzione, sono concretizzate dagli Statuti di autonomia e dalla *Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas* (LOFCA), cui il comma 3 dell'art. 157 CE affida la disciplina delle risorse, individuate dal comma 1 del medesimo articolo⁴⁸⁹.

⁴⁸⁶ «Art. 23. Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge.».

⁴⁸⁷ «Art. 53. Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.».

⁴⁸⁸ Cfr. L. ANTONINI, M. BARBERO e A. PIN, *La legge organica spagnola sulla finanza delle comunità autonome: spunti utili per il federalismo fiscale italiano*, cit., p. 92; mentre S. GAMBINO, *Cittadinanza, funzioni pubbliche, federalismo*, cit., p. 21, identifica i tre fondamentali principi nell'uguaglianza, solidarietà interregionale e coordinamento con la finanza dello Stato, ritenendo altresì che il testo costituzionale definisca comunque il regime di finanziamento con una formulazione che, nella sua stessa «imprecisione», risulta in gran parte mutuata dal legislatore (italiano) di revisione costituzionale del 2001, rinviandosi, in ogni caso, al legislatore ordinario per la relativa implementazione.

⁴⁸⁹ «*Artículo 157 - 1. Los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por: a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado. b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales. c) Transferencias de un Fondo de Compensación interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado. d) Rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado. e) El producto de las operaciones de crédito. 2. Las Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su*

L'insieme di tali fonti costituisce il c.d. «blocco di costituzionalità»⁴⁹⁰. La LOFCA e gli Statuti sono fonti subordinate alla Costituzione, ed hanno ambiti specifici di competenza. «La LOFCA detta le regole generali di finanziamento e disegna un quadro coerente di riferimento: gli Statuti disciplinano gli aspetti che riguardano le condizioni particolari del territorio, l'organizzazione amministrativo-finanziaria, gli accordi raggiunti con lo Stato per il finanziamento della Comunità. La LOFCA svolge una funzione di coordinamento e di unità, mentre gli Statuti rappresentano la fonte della differenziazione tra sistemi di finanziamento»⁴⁹¹.

La LOFCA è stata promulgata nel 1980 (legge n. 8 del 1980) e poi modificata, in particolare, nel 1996 (legge n. 3 del 1996), nel 2001 (legge n. 7 del 2001), e, da ultimo, nel 2009 (legge n. 3 del 2009).

Il sistema complessivo che ne risulta può essere sinteticamente identificato in due regimi:

- a) il regime comune, che si applica a quindici Comunità, sostanzialmente conforme al quadro normativo delineato, con talune caratteristiche di specialità che connotano le isole Canarie (alle quali si applica una pressione fiscale attenuata);
- b) il regime forale di Paesi Baschi e Navarra, risalente a ragioni storiche⁴⁹² e caratterizzato da una maggiore potestà tributaria, o, meglio, «una potestà tributaria

territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios. 3. Mediante ley orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el apartado 1, las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financier entre las Comunidades Autónomas y el Estado.».

⁴⁹⁰ Definizione coniata dal Tribunale Costituzionale spagnolo, a partire dalla sentenza n. 76/1983.

⁴⁹¹ Secondo la ricostruzione di G. G. CARBONI, *Il federalismo fiscale dinamico in Spagna*, cit., p. 6.

⁴⁹² In particolare, «in ragione di antichi diritti goduti in seno allo Stato spagnolo (*fueros*) e/o di consolidate peculiarità del territorio. Tale *status* fu riconosciuto alle Comunità Autonome dei Paesi Baschi e di Navarra, detentrici di elementi di specialità sostanzianti in un regime di relazioni finanziarie e fiscali con lo Stato, attribuito in sede costituzionale (1^a disposizione aggiuntiva) e fondato su “concertazione” ed “accordo economico”. Anche per la comunità delle Canarie fu previsto dalla Costituzione (3^a disposizione aggiuntiva) uno speciale regime economico-fiscale. Per dare percezione sommaria del rilievo assunto da tale regime privilegiato si rammenta che le tre Province interessate hanno una superficie di 24,8 mila km² (sul totale di 505 mila del territorio nazionale) ed una popolazione residente di 4,15 milioni su un totale di 39,2 milioni. Si tratta dunque di un regime del tutto atipico e fonte di distorsioni e malcontenti in ambito sia interno che europeo, che allo stato assume però un peso marginale. Esso tuttavia è suscettibile di attivare spinte imitative le cui evoluzioni sono difficilmente prevedibili, specie ove si tenga conto che, ad esempio, la Catalogna (regione popolosa e con un PIL pro capite fra più elevati della Spagna) da tempo aspira ad un regime differenziato rispetto alle altre CCAA.», così *Ministero dell'Economia e delle Finanze - Commissione di studio sul federalismo amministrativo e fiscale del nuovo titolo V della Costituzione, Autonomia finanziaria e federalismo fiscale. Modelli di decentramento adottati in altri Paesi*, p. 25, rinvenibile in <http://www.sitiarcheologici.palazzochigi.it/www.governo.it/maggio%202006/www.governo.it/Presidenza/ACoFF/index.html>, p. 46.

quasi assoluta, spettando ad essa la normazione, l'esazione e la gestione di tutte le principali imposte applicate nel proprio territorio»⁴⁹³.

Il modello di finanziamento di regime comune disegnato dalla LOFCA è essenzialmente basato su un patto politico tra Stato ed enti territoriali, formalizzato negli accordi approvati dal *Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas* (CPFF - l'organismo al quale l'art. 3 della LOFCA attribuisce il coordinamento finanziario interistituzionale), poi recepiti a livello normativo in genere mediante la legge finanziaria (*Ley de Presupuestos Generales del Estado*).

La LOFCA, riprendendo i contenuti dell'art. 157, comma 1, CE, elenca, all'art. 4, le entrate regionali: a) entrate derivanti dal loro patrimonio ed entrate di diritto privato; b) proprie imposte, tasse e contribuzioni speciali; c) tributi ceduti, totalmente o parzialmente, dallo Stato; d) addizionali che possono stabilirsi sui tributi statali; e) partecipazioni ad entrate statali; f) risultati delle operazioni di credito; g) multe e sanzioni nell'ambito di competenza della Comunità; h) prezzi pubblici.

Relativamente alla categoria dei tributi propri (imposte, tasse, contribuzioni speciali), «la LOFCA pone una serie di stringenti vincoli all'esercizio dell'autonomia finanziaria regionale, che in effetti in questo settore non è mai riuscita ad assumere grande rilievo, benché in tal caso spetti alle CC.AA. la fissazione di tutti gli “*elementi direttamente determinanti la quantità del gettito tributario*” (art.17, comma 1, lett. b), oltre alla “*gestione, liquidazione, esazione ed accertamento*” del tributo (art. 19, comma 1). Un primo limite generale, relativo a tutti i tributi propri, è quello, sancito dall'art. 6, del divieto di doppia imposizione, che per le CC.AA. assume un duplice risvolto: da un lato esse non possono esigere tributi su fatti imponibili già gravati da tributi statali; dall'altro, se vengono istituiti tributi regionali in materie già gravate da tributi locali, le CC.AA. sono tenute ad adottare le opportune misure di

⁴⁹³ Così G. MARTINI, *I recenti sviluppi del federalismo fiscale in Spagna*, in *Federalismo fiscale*, 2/2007, p.141. L'A. fa poi notare come «l'asimmetria sussistente, sotto il profilo fiscale, tra i Paesi Baschi e la Navarra, da un lato, e tutte le altre CC.AA. cui si applica il sistema di finanziamento comune, dall'altro, presta il fianco a fondate critiche, contravvenendo essa al principio di solidarietà tra le Comunità, nonché ai principi di uguaglianza territoriale e di non discriminazione tra i diversi territori, perché garantisce alle due Comunità forali risorse *pro capite* assai maggiori di quelle godute da tutte le altre CC.AA. (basti pensare che i Paesi Baschi trattengono oltre il 95% del gettito tributario raccolto nel proprio territorio). In queste due Comunità, quindi, viene attuato un federalismo fiscale “monco”, giacché il principio di autonomia finanziaria non viene integrato da quello di solidarietà con le altre CC.AA, il che ha inevitabilmente portato a generare delle situazioni di disuguaglianza sostanziale di dimensioni ancora maggiori di quelle che, nel nostro ordinamento, sono rinvenibili nei rapporti tra Regioni ordinarie e Regioni a Statuto speciale.»

compensazione per fare in modo che le entrate degli Enti locali non vengano ridotte neppure nella loro possibilità di crescita.»⁴⁹⁴.

Ma, prima ancora, occorre tener conto di taluni alcuni limiti rivenienti direttamente da princípi costituzionali. In particolare, l'art. 157, comma 2, contempla i princípi di territorialità e neutralità⁴⁹⁵ dell'imposta e il conseguente divieto c.d. di esportazione dell'imposta⁴⁹⁶. L'art. 9 della LOFCA stabilisce, pertanto, da un lato, che non si possono assoggettare ad imposte elementi patrimoniali situati, redditi originati o opere realizzate fuori dal territorio della Comunità e, dall'altro, che non possono essere gravati negozi giuridici, atti o fatti celebrati o realizzati fuori dal territorio della Comunità, né la trasmissione o l'esercizio di beni, diritti e obbligazioni che non siano sorti e non debbano essere comunque compiuti in detto territorio o il cui acquirente non sia residente in esso.

«A ciò si aggiunge l'ulteriore divieto di stabilire imposte che possano essere di ostacolo alla libera circolazione di persone, mezzi e servizi o influenzare in modo determinante la scelta della residenza delle persone o dell'ubicazione di imprese e capitali all'interno del territorio spagnolo ovvero ancora comportare oneri trasferibili ad altre Comunità, previsione, quest'ultima, in cui è agevole individuare una *ratio* solidaristica volta a limitare non tanto l'autonomia finanziaria in sé considerata (si è già detto, infatti, che i due concetti non si contrappongono, ma si integrano), quanto gli effetti derivanti dal suo esercizio.»⁴⁹⁷.

⁴⁹⁴ G. MARTINI, *I recenti sviluppi del federalismo fiscale in Spagna*, cit., p. 143.

⁴⁹⁵ «*Pero también se exige a la imposición propia autonómica un principio de neutralidad, en el sentido de que su propio sistema tributario no suponga un obstáculo a la libre circulación de personas, mercancías o capitales, o condicione la fijación de residencia a las personas, físicas o jurídicas. Enlaza, de esta manera, con la previsión establecida en los artículos 19 de la Constitución, que recoge el derecho fundamental a la libre elección de residencia y circulación por el territorio nacional, y 139.2, en el sentido de que "ninguna autoridad podrá adoptar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio español", que es precisada, a su vez, por lo que a la materia tributaria se refiere, en el ya citado artículo 157.2 del texto constitucional. En todo caso, esta prohibición debe ser matizada en el sentido de que pueden existir medidas que incidiendo sobre la circulación de bienes y personas por el territorio nacional no vulneren lo establecido en el artículo 9*» (S. ÁLVAREZ GARCÍA, A. APARICIO PÉREZ e A. ISABEL GONZÁLEZ GONZÁLEZ, *La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común*, in *Instituto de Estudios Fiscales*, doc. n. 20/2004, p. 90).

⁴⁹⁶ Fenomeno che, facendo gravare il tributo non soltanto sui cittadini-utenti dei servizi locali, contravviene al fondamentale principio di corresponsabilità fiscale perché consente agli amministratori locali di non risentire dell'impopolarità del prelievo rispetto a quei contribuenti che non sono chiamati a giudicarne l'operato in sede elettorale, come evidenziato da G. Martini, op. cit., p. 144.

⁴⁹⁷ G. MARTINI, cit., p. 144.

L'evoluzione del sistema di finanziamento delle Comunità è avvenuta parallelamente all'assunzione di competenze, ed è suddivisibile in fasi⁴⁹⁸.

Una prima fase, dall'approvazione della Costituzione del 1978 e soprattutto della LOFCA e da quest'ultima stessa prevista come periodo transitorio, che arriva fino all'anno 1986, caratterizzata dal principio di sufficienza finanziaria⁴⁹⁹, nel quale sostanzialmente la partecipazione ai tributi dello Stato serviva a coprire la differenza fra il costo effettivo dei servizi erogati dalle Comunità e il gettito dei tributi ceduti alle medesime.

In questo periodo le risorse fondamentali di finanziamento erano costituite dalla partecipazione delle Regioni alle entrate statali, mentre i tributi ceduti dallo Stato alle Comunità in base all'approvazione della prima legge di cessione (n. 30 del 1983) erano secondari, non ricomprendevano ancora l'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPF) e il decentramento in sostanza aveva ad oggetto solo il gettito dei tributi, oltre a competenze di gestione tributaria, ma non conferiva alcuna competenza normativa.

Un'ulteriore fase va dal 1987 al 1996, con un passaggio innovativo nell'anno 1993, momento della presa d'atto dello sbilanciamento fra il decentramento delle spese e quello delle risorse e dell'assenza di autonomia finanziaria e corresponsabilità fiscale. La riflessione sul punto indusse, in particolare, il *Consejo* ad attribuire a ciascuna Comunità una compartecipazione territoriale nella misura del 15 per cento del gettito IRPF riscosso nel proprio territorio, riducendo peraltro in misura corrispondente la partecipazione globale alle entrate erariali, già prevista per il finanziamento delle competenze devolute (*Porcentaje de Participación en los Ingresos del Estado*, PPIE). Ciò non costituì un significativo cambiamento dal punto

⁴⁹⁸ Per un approfondimento, si rinvia, in particolare, a: M. A. GRIJALBA, *Il finanziamento territoriale in Spagna: dai trasferimenti ai tributi*, cit.; F. J. BASTIDA, *Il sistema finanziario regionale spagnolo*, in *Ist. fed.*, 5/2004, p. 903; S. ÁLVAREZ GARCÍA, A. APARICIO PÉREZ e A. ISABEL GONZÁLEZ GONZÁLEZ, *La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común*, in *Instituto de Estudios Fiscales*, doc. n. 20/2004; L. ANTONINI, M. BARBERO e A. PIN, *La legge organica spagnola sulla finanza delle comunità autonome: spunti utili per il federalismo fiscale italiano*, cit.; G. MARTINI, *I recenti sviluppi del federalismo fiscale in Spagna*, cit..

⁴⁹⁹ Come rilevano L. ANTONINI, M. BARBERO e A. PIN, *La legge organica spagnola sulla finanza delle comunità autonome: spunti utili per il federalismo fiscale italiano*, cit., p. 94, il principio di sufficienza finanziaria delle Comunità Autonome non è esplicitato in Costituzione (mentre l'art. 142 contiene la previsione, per gli enti locali, di risorse sufficienti per l'esercizio delle funzioni attribuite); tuttavia esso si ricava implicitamente laddove l'art. 158 prevede a favore delle Comunità precisi strumenti in funzione dei servizi e delle attività statali da esse assunti, nonché della garanzia di un livello minimo nella prestazione dei servizi pubblici fondamentali su tutto il territorio spagnolo. In ogni caso, esso è poi chiaramente esplicitato nell'art. 2, comma 1, lett. d), della LOFCA.

di vista della corresponsabilità fiscale e dell'autonomia finanziaria - atteso che venne contestualmente ridotta per eguale valore la partecipazione generale ai tributi e considerato che non vi fu parallelamente cessione di alcuna competenza normativa - ma rivestì una particolare valenza simbolica, costituendo un primo passo per l'evoluzione del sistema di finanziamento⁵⁰⁰.

L'IRPF entra quindi in modo specifico a far parte del modello di finanziamento a partire dal 1994 (entrata in vigore delle modifiche introdotte nel 1993 dal *Consejo*).

Un secondo, più rilevante, passo viene compiuto nel 1996, quando con la legge n. 3 del 1996 (modificativa della LOFCA del 1980) si stabilisce che la cessione parziale dell'IRPF può avvenire nel limite massimo del 30 per cento, e, nel contempo, con la l. n. 14 del 1996, si compie una più profonda riforma del sistema di finanziamento autonomico. Alla già esistente compartecipazione al gettito IRPF territoriale si affianca la cessione parziale alle Comunità del tributo (cessione di una quota del 15 per cento, o, più precisamente, scissione dell'aliquota del tributo in una quota erariale pari all'85 per cento ed in una quota autonoma pari al 15 per cento), e l'attribuzione di maggiori competenze normative sullo stesso, consistenti nella possibilità di variare l'aliquota loro attribuita e di adottare detrazioni che incidono sulla quota spettante⁵⁰¹.

Con la cessione dell'IRPF e con il conferimento di competenze normative sui tributi trasferiti (relative alla fissazione dell'aliquota e alla adozione di agevolazioni sotto forma di detrazioni) le Comunità hanno ottenuto un livello più alto di autonomia finanziaria e di corresponsabilità fiscale, assimilando per certi versi i vecchi tributi trasferiti a tributi propri.

⁵⁰⁰ In tal senso, F. BIAGI, *Il modello di federalismo spagnolo alla luce delle riforme del 2001: quali spunti per l'Italia?*, cit., p. 314.

⁵⁰¹ L'aliquota IRPF viene così a scindersi in due componenti, il 15 per cento di pertinenza delle Comunità (*Tarifa autonómica del IRPF – TIR*), l'85 per cento dello Stato. Nel procedimento di liquidazione dell'imposta, quindi, vengono distinte le due fasi del calcolo dell'aliquota statale e dell'aliquota regionale, che si applicano alla base imponibile al netto di alcune deduzioni previste dalle norme che disciplinano in via generale il tributo. (La disciplina generale del tributo *pro tempore* si rinveniva nella l. n. 18 del 1991, in seguito più volte riformata, in particolare con la l. n. 40 del 1998, infine dalla l. n. 35 del 2006). L'aliquota regionale può essere stabilita dalle Comunità nell'ambito delle proprie competenze normative, in mancanza si applica l'aliquota complementare prevista dallo Stato (art. 13 della l. n. 14 del 1996). La potestà normativa delle Comunità relativamente alla fissazione dell'aliquota è tuttavia limitata, non potendo il gettito riveniente dall'applicazione della medesima risultare superiore o inferiore del 20 per cento al gettito che conseguirebbe dall'applicazione dell'aliquota complementare fissata dallo Stato. Inoltre, l'aliquota deve rispondere al criterio di progressività e la quota netta di spettanza delle Comunità non può essere negativa. Le Comunità possono adottare detrazioni, in particolare per circostanze personali e familiari, per investimenti non imprenditoriali e per taluni oneri (art. 13 della l. n. 14 del 1996).

Il 2001 segna una tappa fondamentale, con l'approvazione della legge che ha apportato ulteriori modifiche alla LOFCA (l. n. 7 del 2001) e della legge con la quale si regolano le misure fiscali e amministrative del nuovo sistema di finanziamento delle Comunità autonome (l. n. 21 del 2001), che ha la funzione di attuare concretamente il contenuto della LOFCA e riproduce i contenuti dell'accordo del Consiglio di Politica Fiscale e Finanziaria per il finanziamento a partire dal 2002 delle Comunità a regime comune, nel senso del potenziamento dell'autonomia finanziaria introdotto dalla l. n. 14 del 1996.

Tra i profili di rilievo del nuovo sistema vale la pena segnalare che esso è stato accettato da tutte le Comunità e che non nasceva con una durata predeterminata di cinque anni, come di solito veniva statuito nelle fasi precedenti, ma aspirava ad essere definitivo⁵⁰².

Il modello di Stato autonomico sviluppatosi in circa un trentennio si è rivelato estremamente dinamico e, in particolare, ciò consente la possibilità di effettuare le modifiche che l'attuazione concreta rivela essere necessarie senza dover ricorrere a revisioni costituzionali, ma mediante negoziazioni che si concludono con accordi, che tengono conto delle riflessioni relative agli aspetti che richiedono dei correttivi. Ad esempio, si è concretamente verificato che l'assunzione di competenze come quelle concernenti l'assistenza sanitaria⁵⁰³ ha comportato per molte Comunità una crescente difficoltà di far fronte alla spesa pubblica. Inoltre, l'ineguale distribuzione delle risorse nel territorio, rispetto ai servizi trasferiti e alla popolazione dei territori, ha contribuito ad indurre ad un ulteriore intervento in materia di finanziamento

⁵⁰² Nel merito, il potenziamento dell'autonomia finanziaria viene conseguito mediante la cessione di ulteriori tributi, l'aumento della quota dell'IRPF ceduta, col limite massimo del 33 per cento ed assorbimento della partecipazione territoriale. Inoltre è stata rafforzata la potestà normativa delle Comunità, atteso che i soli limiti cui soggiace ora la struttura della quota autonoma consistono nel prevedere lo stesso numero di scaglioni di reddito della quota statale e nel rispondere al criterio di progressività. Ciò potrebbe implicare in linea teorica una forte differenziazione della componente autonoma dell'aliquota tra le varie Comunità, potendo le stesse provvedere a manovre in aumento o in diminuzione a patto di rispettare il limite della progressività, ma di fatto per lungo tempo nessuna di loro ha approfittato dell'opportunità, preferendo intervenire sulle detrazioni, privilegiando quelle per circostanze personali o familiari. La l. n. 21 del 2001 ha provveduto a cedere anche altre imposte: in particolare, il 35% dell'IVA, il 40 % delle imposte speciali sull'alcool, sugli idrocarburi e sui tabacchi e il 100% dell'imposta sull'elettricità. Si deve tuttavia precisare che rispetto a queste imposte si tratta di una cessione che consiste nell'attribuzione alle CC.AA. del gettito del tributo ma non della possibilità di incidere sulla sua entità tramite l'esercizio di competenze normative.

⁵⁰³ Per una approfondita analisi dell'evoluzione del finanziamento della sanità, si rinvia a F. BIAGI, *Il modello di federalismo spagnolo alla luce delle riforme del 2001: quali spunti per l'Italia?*, cit., p. 318.

territoriale, unitamente all'esigenza di una revisione conseguente alle iniziative di riforma statutaria intraprese negli anni a partire dal 2006⁵⁰⁴.

«Inizialmente, l'autonomia finanziaria non rientrava tra le materie oggetto di revisione statutaria, ma il crescente scontento manifestato in alcuni territori (in particolare la Catalogna) verso il regime dei finanziamenti ha indotto i riformatori a tentare, da prima, una modifica radicale del sistema, e poi, a proporre un adeguamento di quello esistente. Con l'approvazione di alcune disposizioni degli Statuti non compatibili con la legislazione vigente, lo Stato e le CCAA hanno posto le condizioni per il necessario adeguamento della legislazione vigente»⁵⁰⁵. La riforma del dicembre 2009⁵⁰⁶ si basa su quattro assi portanti: l'incremento dell'equità e

⁵⁰⁴ E così la Seconda Conferenza dei Presidenti delle Comunità Autonome, riunitasi il 10 settembre 2005, ha raggiunto un accordo sulla creazione di un gruppo di lavoro all'interno del Consiglio di Politica Fiscale e Finanziaria per analizzare il sistema vigente dal 2002 ed eventualmente procedere alla sua riforma, secondo quanto esposto da I. MUT AQUILAR E E. CUÉLLAR BARBEITO, *Il federalismo fiscale in Spagna*, in A. DE PETRIS (a cura di), *Federalismo fiscale "learning by doing": modelli comparati di raccolta e distribuzione del gettito tra centro e periferia*, Padova, 2010, p. 37.

⁵⁰⁵ Così G. G. CARBONI, *Il federalismo fiscale dinamico in Spagna*, cit., p. 3. Rileva inoltre l'A: «Le riforme statutarie hanno previsto un nuovo sistema di finanziamento, rendendo necessario l'adeguamento della LOFCA, hanno orientato le scelte del legislatore nazionale; hanno dettato i principi del nuovo sistema di relazioni tra Stato e Comunità, ponendosi inizialmente, fino alla sua modifica, in contrasto con la LOFCA. D'altra parte, i riformatori statutarie hanno dovuto tenere in considerazione i limiti posti dalla LOFCA, e abbandonate le ipotesi più estreme avanzate in fase di redazione dei nuovi Statuti, le CCAA hanno ottenuto un'estensione della loro autonomia finanziaria compatibile con il quadro costituzionale. Il reciproco adeguamento delle fonti che formano il blocco di costituzionalità ha visto in quest'occasione, la prevalenza degli Statuti. La necessità di adeguare la LOFCA per recepire i nuovi contenuti statutarie ha confermato che, sebbene la prima sia preordinata logicamente ai secondi, almeno ai fini interpretativi, sono questi ad esercitare il maggiore condizionamento politico sulle formulazione della stessa. Le fonti del blocco di costituzionalità attribuiscono al processo politico un ruolo determinate nel fissare il sistema di finanziamento. Da un lato, consentono la negoziazione ai diversi livelli di governo degli aspetti controversi (*Consejo de Política Fiscal y Financiera, Comisión Mixta bilateral*) e dall'altro lato lo condizionano alla previa accettazione delle autonomie. Il ruolo del processo politico nella definizione dell'autonomia finanziaria è direttamente riconducibile all'apertura delle disposizioni costituzionali che disciplinano il finanziamento delle Comunità Autonome (ma il giudizio si può estendere alle altre competenze), le quali conferiscono un carattere dispositivo e dinamico all'ordinamento spagnolo, rendendolo unico nel panorama degli Stati composti. Il principio dinamico riguarda il modo in cui viene data attuazione all'autonomia e viene risolta la continua tensione tra centro e periferia nella distribuzione dei poteri, che è propria di ogni ordinamento decentrato. Questa tensione, negli Stati federali, viene normalmente assorbita da organi e procedure di coordinamento. Quando ciò non avviene si fa ricorso alla revisione costituzionale o addirittura a rompere il patto federativo. Rispetto allo Stato federale, lo Stato autonomo concede ampi spazi di manovra al potere politico per apportare modifiche all'ordinamento senza revisioni costituzionali e nel rispetto dell'autonomia. Infatti, attraverso la modifica delle Leggi Organiche e degli Statuti, il potere centrale e i poteri periferici ri-negoziano la distribuzione delle competenze senza modificare la Costituzione. In sostanza, le CCAA hanno minori garanzie costituzionale rispetto agli Stati federati, ma godono degli effetti di un maggiore dinamismo dello Stato autonomo nell'adattarsi alle esigenze di cambiamento».

⁵⁰⁶ Operata mediante la Legge Organica n. 3 del 18 dicembre 2009, di modifica della Legge Organica n. 8 del 22 settembre 1980, di finanziamento delle Comunità Autonome, e la Legge 22 del 18 dicembre 2009, recante disposizioni di disciplina del sistema di finanziamento delle Comunità Autonome di

dell'indipendenza nel finanziamento delle competenze e dei compiti trasferiti alle Comunità autonome; il rafforzamento dei servizi forniti dallo stato sociale; l'aumento dell'autonomia finanziaria e delle responsabilità fiscali delle Comunità autonome; il miglioramento delle dinamiche e della stabilità del sistema nell'adattarsi alle esigenze dei cittadini⁵⁰⁷.

La Legge Organica n. 3 del 2009, tra l'altro, inserisce due ulteriori principi fondamentali all'art. 2 LOFCA: il principio della garanzia di un livello base equivalente di finanziamento dei servizi pubblici fondamentali, indipendentemente dalla Comunità Autonoma di residenza; e il principio di corresponsabilità delle Comunità Autonome e dello Stato in rapporto alle loro competenze in materia di entrata e di spesa. È stato anche modificato il principio di lealtà costituzionale, che costituisce parametro per la valutazione quinquennale dell'impatto delle previsioni legislative statali e autonome, rimettendo a valutazioni del *Consejo de Política Fiscal y Financiera* l'eventuale modifica del sistema di finanziamento per il successivo quinquennio.

Viene inoltre realizzato un ulteriore potenziamento dell'autonomia finanziaria, mediante l'aumento della quota dell'IRPF e dell'IVA cedute, col limite massimo del 50 per cento (art. 11 LOFCA come modificata dalla Legge Organica n. 3 del 2009). Anche l'ambito del potere impositivo delle Comunità viene ampliato, in particolare mediante l'attribuzione del potere di stabilire il minimo personale e familiare⁵⁰⁸ relativamente alla quota d'imposta di pertinenza.

regime comune e delle città con Statuto d'autonomia e con la quale si modificano le regole in materia di cessione di tributi.

⁵⁰⁷ I. MUT AQUILAR E E. CUÉLLAR BARBEITO, *Il federalismo fiscale in Spagna*, cit., p. 37 ss., cui si rinvia per un'esposizione dettagliata delle innovazioni recate dalle leggi del 2009.

⁵⁰⁸ Il c.d. «minimo personale e familiare» è uno strumento, introdotto dalla riforma dell'IRPF del 1998 (l. n. 40 del 1998, art. 40), mediante il quale viene individuata una quota del reddito che si ritiene idonea a soddisfare le necessità vitali del contribuente e dei familiari a proprio carico e – a differenza del sistema previgente che prevedeva la deduzione di un importo dalla base imponibile – su tale quota viene applicata l'aliquota d'imposta applicabile al contribuente e il risultato viene sottratto all'importo risultante dall'applicazione dell'aliquota d'imposta alla base imponibile, sia per la parte di spettanza statale che per la parte di spettanza autonoma, con ciò mirando a far conseguire ai contribuenti il medesimo risparmio fiscale, indipendentemente dal loro livello di reddito. Tale nuovo istituto - che ha comportato il venir meno delle previgenti detrazioni (per figli a carico e per custodia di figli di età inferiore a tre anni) – consiste sostanzialmente nella detrazione dall'imposta dovuta di una quota corrispondente all'imposta applicabile su quello che è ritenuto il minimo vitale, per il contribuente e per i propri congiunti. Per un approfondimento sul punto sia consentito rinviare a F. CALZAVARA, *L'attuazione del federalismo fiscale e le politiche di sostegno alla famiglia: il modello del federalismo spagnolo*, in *Fed. fisc.*, 2/2009, p. 259.

Con l'introduzione, tra i principi fondamentali, della garanzia di un livello base equivalente di finanziamento dei servizi pubblici essenziali, si è ottenuto un potenziamento dei meccanismi di perequazione, in attuazione dell'art. 158 CE⁵⁰⁹. Tale articolo prevede due strumenti in funzione di solidarietà: il Fondo di Compensazione destinato a spese d'investimento, istituito al fine di correggere gli squilibri economici interterritoriali e rendere effettivo il principio di solidarietà e un assegnazione a favore delle Comunità Autonome in funzione dei servizi e attività statali che abbiano assunto e della garanzia di un livello minimo nella prestazione dei servizi pubblici essenziali in tutto il territorio spagnolo⁵¹⁰. Il Fondo di Compensazione Interterritoriale trova poi la propria disciplina di funzionamento nell'art. 16 LOFCA, e, in particolare, dopo la riforma di quest'ultima del 2001, vede aggiungersi ad esso un Fondo Complementare.

La garanzia di un livello minimo di servizi essenziali, poi identificati, dall'art. 15 LOFCA, nella sanità, nell'istruzione e nei servizi sociali essenziali, dovrà essere assicurata da un apposito Fondo di Garanzia dei Servizi Pubblici Fondamentali (art. 13 della LOFCA). In conseguenza dell'introduzione del Fondo di Garanzia dei Servizi Pubblici Fondamentali, viene modificato il nome e la funzione del *Fondo de Suficiencia*, che diventa *Fondo de Suficiencia Global*, e ha la funzione di coprire la differenza tra le necessità di spesa della CA e le risorse che acquisisce dalla propria capacità tributaria e dal Fondo di Garanzia. La determinazione del *Fondo de Suficiencia Global* per ogni Comunità Autonoma avverrà in sede di Commissione Mista, alle condizioni stabilite dalla LOFCA. Esso è destinato a finanziare tutte le competenze trasferite⁵¹¹.

⁵⁰⁹ «Artículo 158 - 1. En los Presupuestos Generales del Estado podrá establecerse una asignación a las Comunidades Autónomas en función del volumen de los servicios y actividades estatales que hayan asumido y de la garantía de un nivel mínimo en la prestación de los servicios públicos fundamentales en todo el territorio español. 2. Con el fin de corregir desequilibrios económicos interterritoriales y hacer efectivo el principio de solidaridad, se constituirá un Fondo de Compensación con destino a gastos de inversión, cuyos recursos serán distribuidos por las Cortes Generales entre las Comunidades Autónomas y provincias, en su caso.».

⁵¹⁰ Relativamente al Fondo di Compensazione Interterritoriale come strumento di solidarietà v., tra gli altri, C. VIDAL PRADO, *El Fondo de Compensación Interterritorial*, in *Anuario jurídico de La Rioja*, 8/2002.

⁵¹¹ Così G. G. CARBONI, *Il federalismo fiscale dinamico in Spagna*, cit., p. 13.

5.6. *Gli elementi comuni*

I punti di contatto tra il sistema di finanziamento degli enti territoriali nel modello spagnolo e in quello italiano, allo stato attuale, sono pertanto molteplici, e danno anche la misura di come talune scelte possano risultare il frutto di influenza reciproca.

A partire dalle norme costituzionali, come si è evidenziato, si può notare in primo luogo il carattere aperto delle prescrizioni, che lascia molto spazio al legislatore ordinario. Certamente il modello spagnolo risulta più aperto, per via delle modalità elastiche di assunzione di funzioni e le rilevate asimmetrie.

Si riscontrano poi notevoli analogie tra i principi presenti nelle due Costituzioni, in particolare quelli di eguaglianza, solidarietà, autonomia, unità ed indivisibilità della Nazione, e nelle loro declinazioni.

I profili di asimmetria sono presenti - ancorché il sistema italiano non preveda un meccanismo flessibile di assunzione delle funzioni - con riferimento alle Regioni italiane a statuto speciale (e, tuttavia, destinati ad attenuarsi ora che l'art. 27 della legge n. 42 del 2009 ha previsto le modalità di coordinamento della finanza delle Regioni a statuto speciale e delle province autonome⁵¹²).

Inoltre, in sede di riforma del Titolo V, il Costituente italiano si è ispirato a tale meccanismo di acquisizione di competenze per introdurre, all'art. 116, comma 3, una previsione che consente l'attuazione di un regionalismo a velocità differenziata, affinché ulteriori forme e condizioni particolari di autonomia, concernenti sia materie di competenza concorrente che esclusiva, possano essere attribuite alle Regioni, con legge dello Stato, su iniziativa della Regione interessata, sentiti gli enti locali, nel rispetto dei principi di cui all'art. 119.

Quanto poi alle ulteriori fonti che integrano l'ordinamento finanziario delle autonomie territoriali, va osservato in primo luogo che la LOFCA - a differenza della legge di attuazione dell'art. 119 della Costituzione italiana - costituisce una fonte subordinata alla Costituzione spagnola, ma di rango superiore a quello ordinario.

La legge n. 42 del 2009, con cui si è data attuazione all'art. 119 Cost., risulta in taluni punti evidentemente ispirata alla LOFCA, come si può del resto rilevare anche

⁵¹² Sul punto v., *ex multis*, S. PAROLARI, A. VALDESALICI, *La riforma dell'ordinamento finanziario in Italia tra autonomia e solidarietà*, in *Revista d'estudis autonòmics i federals*, 14/2011, p. 95.

dalla relazione illustrativa al disegno di legge ovvero dalle elaborazioni effettuate negli anni precedenti, quale ad esempio la relazione finale dell'Alta Commissione per la definizione dei meccanismi strutturali del federalismo fiscale (ACoFF).

Quanto al coordinamento finanziario interistituzionale, l'art. 3 LOFCA attribuisce tale compito ad un organismo, il Consiglio di Politica Fiscale e Finanziaria (CPFF), che riunisce esponenti di entrambi i livelli di governo (Ministro dell'Economia e del Tesoro, Ministro per le Amministrazioni territoriali e responsabile del Bilancio di ciascuna Comunità Autonoma), valorizzando una delle caratteristiche salienti del sistema autonomistico iberico, ovvero la bilateralità⁵¹³ delle relazioni tra lo Stato centrale e le CC.AA., che conduce all'adozione di soluzioni negoziate a livello politico. Prima ancora, ai fini del coordinamento tra l'attività finanziaria dello Stato e quella delle CC.AA. assume poi rilievo il principio di lealtà istituzionale che la LOFCA contempla all'art. 2, comma 1, lett. e).

L'art. 5 della legge 42 del 2009 ha previsto l'istituzione (poi realizzata dagli artt. 33 ss. del d. lg. n. 68 del 2011) della Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica, quale «organismo stabile di coordinamento della finanza pubblica», di cui fanno parte i rappresentanti dei diversi livelli istituzionali di governo.

Il principio della “lealtà istituzionale fra tutti i livelli di governo”, unitamente al connesso principio del “concorso di tutte le amministrazioni pubbliche al conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica nazionale in coerenza con i vincoli posti dall'Unione europea e dai trattati internazionali” è previsto dall'art. 2, comma 2, lett. b) della legge 42.

Tra i «principi e criteri direttivi generali» (art. 2, secondo comma) contenuti nella legge n. 42 quelli di territorialità⁵¹⁴, progressività⁵¹⁵ e responsabilità⁵¹⁶, nonché l'«esclusione di ogni doppia imposizione sul medesimo presupposto, salvo le

⁵¹³ Tuttavia va evidenziato che il tradizionale modello delle negoziazioni bilaterali tra Stato centrale e Comunità Autonome è entrato in crisi ed è destinato invece a risaltare un ruolo di coordinamento multilivello incentrato sul CPFF, come segnalano L. ANTONINI, M. BARBERO e A. PIN, *La legge organica spagnola*, cit., p. 118.

⁵¹⁴ Art. 2, comma 2, lett. hh), della l. n. 42.

⁵¹⁵ Art. 2, comma 2, lett. l), della legge n. 42.

⁵¹⁶ Insito nel principio di correlazione di cui all'art. 2, comma 2, lett. p), della l. n. 42, ma diffuso in altre disposizioni della legge.

addizionali previste dalla legge statale o regionale»⁵¹⁷, trovano corrispondenza nella LOFCA⁵¹⁸.

Quanto alle fonti di entrata delle autonomie territoriali, va preliminarmente osservato che, in generale, la loro individuazione soggiace in primo luogo a scelte di politica economica nonché alla scarsa sussistenza di fattispecie imponibili non occupate dallo Stato.

Questa è un'evenienza comune, che, quindi, precede ogni possibile specifica caratterizzazione del sistema di finanziamento e che accomuna le due esperienze, infatti, anche dopo l'approvazione della legge n. 42 del 2009 da parte del legislatore italiano.

Va pertanto segnalato l'art. 7⁵¹⁹, comma 1, lett. c), della legge n. 42 del 2009, che prevede che «per una parte dei tributi di cui alla lettera b), numero 1), le regioni,

⁵¹⁷ Art. 2, comma 2, lett. o), della legge n. 42.

⁵¹⁸ Che prevede i principi generali all'art. 2: «Artículo 2. - Uno. La actividad financiera de las Comunidades Autónomas se ejercerá en coordinación con la Hacienda del Estado, con arreglo a los siguientes principios:

a) El sistema de ingresos de las Comunidades Autónomas, regulado en las normas básicas a que se refiere el artículo anterior, deberá establecerse de forma que no pueda implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales ni suponer la existencia de barreras fiscales en el territorio español, de conformidad con el apartado 2 del artículo 157 de la Constitución.

b) La garantía del equilibrio económico, a través de la política económica general, de acuerdo con lo establecido en los artículos 40.1, 131 y 138 de la Constitución, corresponde al Estado, que es el encargado de adoptar las medidas oportunas tendentes a conseguir la estabilidad económica interna y externa y la estabilidad presupuestaria, así como el desarrollo armónico entre las diversas partes del territorio español. A estos efectos, se entenderá por estabilidad presupuestaria la situación de equilibrio o de superávit, computada en términos de capacidad de financiación, de acuerdo con la definición establecida en el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales, en los términos contemplados en la normativa de estabilidad presupuestaria.

c) La garantía de un nivel base equivalente de financiación de los servicios públicos fundamentales, independientemente de la Comunidad Autónoma de residencia.

d) La corresponsabilidad de las Comunidades Autónomas y el Estado en consonancia con sus competencias en materia de ingresos y gastos públicos.

e) La solidaridad entre las diversas nacionalidades y regiones que consagran los artículos segundo y los apartados uno y dos del ciento treinta y ocho de la Constitución.

f) La suficiencia de recursos para el ejercicio de las competencias propias de las Comunidades Autónomas.

g) La lealtad institucional, que determinará el impacto, positivo o negativo, que puedan suponer las actuaciones legislativas del Estado y de las Comunidades Autónomas en materia tributaria o la adopción de medidas que eventualmente puedan hacer recaer sobre las Comunidades Autónomas o sobre el Estado obligaciones de gasto no previstas a la fecha de aprobación del sistema de financiación vigente, y que deberán ser objeto de valoración quinquenal en cuanto a su impacto, tanto en materia de ingresos como de gastos, por el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas, y en su caso compensación, mediante modificación del Sistema de Financiación para el siguiente quinquenio.

Dos. Cada Comunidad Autónoma está obligada a velar por su propio equilibrio territorial y por la realización interna del principio de solidaridad.

Tres. Las Comunidades Autónomas gozarán del tratamiento fiscal que la Ley establezca para el Estado.».

con propria legge, possono modificare le aliquote e disporre esenzioni, detrazioni e deduzioni nei limiti e secondo criteri fissati dalla legislazione statale e nel rispetto della normativa comunitaria; per i tributi di cui alla lettera b), numero 2), le regioni, con propria legge, possono introdurre variazioni percentuali delle aliquote delle addizionali e possono disporre detrazioni entro i limiti fissati dalla legislazione statale».

Nell'evidenziare che nell'attuale formulazione non risulta più presente l'ipotesi, originariamente prevista⁵²⁰, dell'aliquota riservata, che avrebbe consentito ipotesi molto più affini a quelle esistenti nell'ordinamento spagnolo, tuttavia debbono essere positivamente apprezzati i margini di manovrabilità che - soprattutto con riferimento all'addizionale Irpef - depongono nel senso di una maggior autonomia in capo agli enti territoriali. Tale caratteristica manifesta comunque notevoli analogie con le attribuzioni consentite nel sistema finanziario delle Comunità Autonome.

⁵¹⁹ «Art. 7. (Principi e criteri direttivi relativi ai tributi delle regioni e alle compartecipazioni al gettito dei tributi erariali) - 1. I decreti legislativi di cui all'articolo 2 disciplinano i tributi delle regioni, in base ai seguenti principi e criteri direttivi:

a) le regioni dispongono di tributi e di compartecipazioni al gettito dei tributi erariali, in via prioritaria a quello dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), in grado di finanziare le spese derivanti dall'esercizio delle funzioni nelle materie che la Costituzione attribuisce alla loro competenza esclusiva e concorrente nonché le spese relative a materie di competenza esclusiva statale, in relazione alle quali le regioni esercitano competenze amministrative;

b) per tributi delle regioni si intendono:

1) i tributi propri derivati, istituiti e regolati da leggi statali, il cui gettito è attribuito alle regioni;

2) le addizionali sulle basi imponibili dei tributi erariali;

3) i tributi propri istituiti dalle regioni con proprie leggi in relazione ai presupposti non già assoggettati ad imposizione erariale;

c) per i tributi di cui alla lettera b), numero 1), le regioni, con propria legge, possono modificare le aliquote e disporre esenzioni, detrazioni e deduzioni nei limiti e secondo criteri fissati dalla legislazione statale e nel rispetto della normativa comunitaria; per i tributi di cui alla lettera b), numero 2), le regioni, con propria legge, possono introdurre variazioni percentuali delle aliquote delle addizionali e possono disporre detrazioni entro i limiti fissati dalla legislazione statale;

d) le modalità di attribuzione alle regioni del gettito dei tributi regionali istituiti con legge dello Stato e delle compartecipazioni ai tributi erariali sono definite in conformità al principio di territorialità di cui all'articolo 119 della Costituzione. A tal fine, le suddette modalità devono tenere conto:

1) del luogo di consumo, per i tributi aventi quale presupposto i consumi; per i servizi, il luogo di consumo può essere identificato nel domicilio del soggetto fruitore finale;

2) della localizzazione dei cespiti, per i tributi basati sul patrimonio;

3) del luogo di prestazione del lavoro, per i tributi basati sulla produzione;

4) della residenza del percettore, per i tributi riferiti ai redditi delle persone fisiche;

e) il gettito dei tributi regionali derivati e le compartecipazioni al gettito dei tributi erariali sono senza vincolo di destinazione.».

⁵²⁰ E che, se mantenuta, avrebbe consentito di configurare le seguenti ipotesi: a) una compartecipazione all'Irpef; b) una quota dell'Irpef da destinare alle Regioni, sulla quale le stesse avrebbero avuto anche un certo potere normativo; c) una addizionale all'Irpef. Nessuna delle soluzioni escludeva l'altra, tutte e tre avrebbero potuto essere realizzate contemporaneamente, anche se con un peso molto diversificato.

Quanto al sistema perequativo, oltre ai già rammentati profili di analogia sussistenti a livello di principi costituzionali, va osservato che il sistema costruito dalla legge n. 42 (che, in primo luogo, procede a classificare le spese, in particolare, ripartendole tra essenziali e non essenziali e poi individua il metodo di quantificazione mediante ricorso a individuazione di costi *standard*), che prevede (in particolare, all'art. 8) l'istituzione di un fondo perequativo⁵²¹.

Tale sistema è volto ad assicurare la copertura integrale di tutte le spese relative ai livelli essenziali delle prestazioni (art. 9, comma 1, lett. *a*) della legge n. 42), mentre la perequazione concepita per il finanziamento delle spese non essenziali dovrà ridurre le differenze tra le Regioni con diversa capacità fiscale in misura non inferiore al 75 per cento (art. 15, comma 7, lett. *c*), del d. lg. n. 68 del 2011), senza tuttavia annullarle del tutto e senza alterare l'ordine delle capacità fiscali per abitante dei diversi territori.

Le analogie col sistema spagnolo, che, specialmente dopo la riforma della LOFCA del 2009, identifica ora i servizi essenziali nella sanità, nell'istruzione e nei servizi sociali essenziali (art. 15) e ne assicura la garanzia di un livello minimo mediante il Fondo di Garanzia dei Servizi Pubblici Fondamentali (art. 13) sono perciò evidenti.

Conclusivamente, si può quindi affermare, anche sulla base delle recenti modifiche, che sussistono forti punti di contatto tra i due modelli di finanziamento degli enti territoriali e che i due sistemi sembrano perennemente destinati a costituire l'uno per l'altro fonte di ispirazione reciproca.

È opportuno, infine, un cenno alla corposa e discussa sentenza n. 31 del 28 giugno 2010 con cui il Tribunale Costituzionale spagnolo si è pronunciato sul principale ricorso di costituzionalità promosso avverso la Legge organica n. 6 del 19 luglio 2006, di riforma dello Statuto di autonomia della Catalogna (EAC). Tale Statuto è per certi versi l'ispiratore della stagione di riforme statutarie iniziata nel 2006 e non ancora conclusasi, che ha reintrodotto nell'agenda politica il dibattito su vantaggi e svantaggi del trattamento differenziato per alcune Comunità, dopo che con

⁵²¹ Poi istituito dall'art. 15 del d. lg. n. 68 del 2011.

il passare del tempo si era realizzato un progressivo avvicinamento degli Statuti di autonomia⁵²².

«Al di là di una serie di riconoscimenti simbolici dell'autonomia catalana e dell'introduzione di una parte dogmatica in cui trova posto un innovativo catalogo di diritti, lo Statuto perseguiva essenzialmente quattro obiettivi: la regolazione a livello statutario del modello bilinguistico; l'incremento e la garanzia delle competenze normative autonome; la riarticolazione delle relazioni tra *Generalitat* e Stato all'insegna del principio di bilateralità; la ridefinizione dei criteri di finanza 'autonomica'. Il Tribunale Costituzionale ha annullato per intero un solo articolo dello Statuto, dichiarato l'incostituzionalità di precetti contenuti in altri tredici articoli ed imposto una lettura costituzionalmente orientata di altri ventisette.»⁵²³.

Degna di nota la circostanza che il Tribunale Costituzionale, pur negando, come in precedenti occasioni, valore normativo al Preambolo dello Statuto, tuttavia lo

⁵²² In tal senso, A. GALÁN GALÁN, *Editoriale*, cit., p. 7. L'A. evidenzia poi la novità costituita dalla circostanza che, per la prima volta dall'approvazione della Costituzione spagnola, molti dei nuovi Statuti di autonomia siano stati impugnati dinnanzi al *Tribunal Constitucional*, in particolare quello catalano.

⁵²³ Così L. ANDRETTO, *La sentenza del Tribunale Costituzionale spagnolo sullo Statuto di autonomia della Catalogna*, in www.associazionedeicostituzionalisti.it, che prosegue: «Una delle osservazioni più ricorrenti nei primi commenti è quella secondo cui il Tribunale costituzionale non avrebbe rispettato la tradizionale presunzione di costituzionalità delle norme oggetto del proprio sindacato, muovendo piuttosto da una pregiudiziale diffidenza nei confronti dello Statuto. Ciò emergerebbe, in particolare, da tre elementi: l'inconsueto vaglio di costituzionalità del Preambolo, malgrado la sua incontestata carenza di prescrittività; l'utilizzo eccessivamente esteso della tecnica delle pronunce interpretative, con palese alterazione del significato originario di alcuni precetti di primario rilievo; una serie di ripensamenti rispetto a quanto affermato meno di tre anni addietro in relazione allo Statuto di autonomia della Comunità valenzana, circa il carattere pattizio degli Statuti derivante dalla loro approvazione con Legge organica, la loro funzione di completamento delle previsioni costituzionali sulla distribuzione territoriale del potere, la loro appartenenza al 'blocco di costituzionalità'. Tutto questo risulterebbe ancor più grave ove si consideri, per un verso, l'approvazione diretta dello Statuto da parte del corpo elettorale e, per altro verso, la debole maggioranza con cui sono state approvate tre parti su quattro del dispositivo; a ciò si aggiunga il calo di prestigio che lo stesso Tribunale costituzionale ha sofferto a causa del mancato rinnovo della sua composizione a oltre due anni e mezzo dalla scadenza costituzionalmente stabilita, nonché l'avvenuta ricusazione di uno dei suoi membri. Effettivamente, la sentenza in commento contiene alcune affermazioni di principio quantomeno discutibili, che si rivolgono a detrimento delle velleità statutarie di dar nuovo impulso, a Costituzione invariata, al modello territoriale di distribuzione del potere. Su questo piano, è bene dar conto delle peculiarità del modello spagnolo rispetto a quello italiano: non è la Costituzione a determinare il riparto delle competenze normative tra Stato e Comunità autonome, ma sono queste ultime che, per mezzo dei rispettivi Statuti di autonomia, assumono le competenze cui ambiscono e, così, delimitano pure l'estensione del potere normativo statale, salvo un nucleo intangibile costituzionalmente garantito (artt. 148 e 149 C.E.). La forma di stato sul piano territoriale è, pertanto, il risultato complessivo della combinazione delle previsioni contenute nella Costituzione ed in ciascuno degli Statuti di autonomia. Orbene, a fronte delle norme dello Statuto catalano che pretendevano definire sul piano categoriale il contenuto delle 'etichette' utilizzate dalla Costituzione nel determinare gli ambiti materiali ai quali può estendersi la competenza delle Comunità autonome, il Tribunale costituzionale si è opposto arrogandosi la funzione esclusiva di interprete autentico e indiscutibile delle categorie e dei principi costituzionali, assumendo per giunta di esercitarla facendo le veci del potere costituente (F.J. 57)».

sottoponga poi al vaglio di costituzionalità, facendone oggetto di interpretazione conforme⁵²⁴.

In particolare, il Tribunale: ha dichiarato incostituzionale l'art. 6.1 dello Statuto, laddove definiva il catalano come lingua preferenziale da parte delle amministrazioni pubbliche; ha dichiarato l'incostituzionalità dell'art. 76.4, che prevedeva che al Consiglio delle garanzie statutarie venisse affidato il compito di vagliare i disegni e le proposte di legge del Parlamento catalano e di emettere parere vincolante contrario alla loro adozione in caso di contrasto con i diritti proclamati dallo Statuto⁵²⁵. Ha poi dichiarato l'incostituzionalità: dell'art. 78.1 in cui si proclamava l'esclusività delle funzioni del Difensore civico catalano; dell'intero art. 97, che aveva istituito il Consiglio di giustizia della Catalogna come organo di autogoverno del potere giudiziario nella Comunità autonoma; di alcune parti degli artt. 95, 98, 100 e 101, relative a designazioni ed attribuzioni di tale Consiglio. Inoltre, è stata dichiarata

⁵²⁴ «Nel merito, il Tribunale viene a distinguere i concetti di 'nazione' e 'realtà nazionale' da quello di 'nazionalità'. Di quest'ultima espressione si serve, infatti, la Costituzione spagnola allorché individua i soggetti politici cui riconosce il diritto all'autonomia istituzionale; ma lo fa all'interno di un precetto che sussume questi stessi soggetti in seno all'unità indissolubile della Nazione spagnola (art. 2 C.E.). Gli appartenenti ad una 'nazionalità' ben possono autoproclamarsi 'nazione' in senso culturale, storico, linguistico, sociologico o finanche religioso; ma nello Stato spagnolo non si ammette che una sola 'Nazione' in senso giuridico costituzionale. Se così è, i riferimenti contenuti nel Preambolo devono dismettere ogni valore non solo normativo, ma *tout court* giuridico, venendo così a perdere anche la loro naturale efficacia ermeneutica. E, affinché così consti, siffatta conclusione viene riportata nel dispositivo della sentenza. La disattivata efficacia ermeneutica del Preambolo impedisce che i simboli catalani (bandiera, festa e inno) individuati dallo Statuto vengano interpretati come simboli 'nazionali' in contrapposizione con quelli propri del Regno di Spagna. Incide altresì sull'interpretazione dei 'diritti storici del popolo catalano' che, per espressa previsione statutaria, vengono posti a fondamento dell'autonomia politico-istituzionale della *Generalitat*, benché all'interno del quadro normativo stabilito dalla Costituzione (F.J. 10). Il Tribunale esclude espressamente che tra le norme costituzionali cui la previsione statutaria si riferisce possa ritenersi inclusa la prima disposizione addizionale, che salvaguarda i diritti storici dei territori forali (Paesi baschi e Navarra). I 'diritti storici' catalani non avrebbero perciò, al pari del concetto di 'nazione', alcun valore giuridico-costituzionale, ma si manterrebbero su un piano meramente storico-descrittivo. L'esistenza giuridica della Comunità autonoma di Catalogna e il suo diritto costituzionale all'autogoverno derivano pertanto unicamente dalla Costituzione spagnola. Quest'interpretazione costituzionalmente orientata frustra, tuttavia, il tentativo statutario di fondare sui 'diritti storici del popolo catalano' il titolo per l'acquisizione di nuove competenze.» (L. ANDRETTO, *La sentenza del Tribunale Costituzionale spagnolo*, cit., p. 3).

⁵²⁵ «Con un'argomentazione inconsueta, il Tribunale costituzionale ha dichiarato illegittima questa previsione nonostante la sua genericità, sul presupposto che la normativa di attuazione non potesse che oscillare fra due estremi entrambi inammissibili: quello di un controllo nella fase dell'iniziativa, perché limiterebbe l'autorità e la competenza del legislatore 'autonomico' con grave pregiudizio ai diritti di partecipazione politica; e quello di un controllo nella fase successiva all'approvazione delle leggi ma preventivo al loro perfezionamento formale (sul modello del *Conseil Constitutionnel* francese), perché infrangerebbe il principio di unicità della giurisdizione costituzionale (F.J. 32). La conseguente dichiarazione d'incostituzionalità priva di contenuto le restanti norme sul Consiglio delle garanzie statutarie, il quale viene così ad assumere una configurazione del tutto equiparabile a quella del vecchio Consiglio consultivo della *Generalitat*.» (L. ANDRETTO, *La sentenza del Tribunale Costituzionale spagnolo*, cit., p. 6).

incostituzionale la parte dell'art. 111 (FJ 60), con cui il legislatore statutario aveva inteso delimitare l'intervento dello Stato nelle competenze condivise alla stretta disciplina di principio - da adottarsi mediante atti di rango legislativo (escludendo interventi operati con atti di rango inferiore) - avocando tutto il resto alla *Generalitat*.

Sono poi stati dichiarati incostituzionali gli artt. 120.2 e 126.2 nella parte in cui prevedendo la competenza condivisa in materia bancaria, hanno puntualizzato che ciò fosse consentito nel rispetto della disciplina di principio statale, atteso che, come sancito con riferimento all'art. 111, non compete agli Statuti precisare cosa è di competenza statale. Infine, sono stati dichiarati parzialmente incostituzionali gli artt. 206.3 e 218.2, in materia di finanza «autonomica». Quest'ultimo, in particolare, prevedeva, tra l'altro, l'attribuzione di competenza esclusiva in materia di tributi locali alla *Generalitat*, in piena violazione dei precetti costituzionali, introducendo un vero e proprio vincolo regionale alle scelte statali e quindi il Tribunale non poteva non procedere alla dichiarazione di incostituzionalità.

Diverse sono state le conclusioni, invero, laddove il nuovo Statuto della Catalogna aveva previsto, all'art. 206.5, che «lo Stato garantirà che l'applicazione dei meccanismi di livellamento non alteri in nessun caso la posizione della Catalogna nel *ranking* dei redditi *pro capite* tra le Comunità autonome prima del livellamento».

Sul punto, il Tribunale ha inteso ribadire che solo allo Stato spetta la funzione di arbitro-garante della solidarietà interterritoriale e che qualsiasi vincolo posto dallo Statuto alla discrezionalità statale in tale materia è incostituzionale. Peraltro, il Tribunale ha in tal caso ritenuto possibile procedere a interpretazione conforme della disposizione statutaria, considerandola come mera riproduzione del dovere sancito dall'art. 138 CE⁵²⁶.

«Mentre lo Statuto⁵²⁷ pretendeva porsi come norma fondamentale del sistema tributario nell'ambito della *Generalitat*, il Tribunale costituzionale oppone la propria

⁵²⁶ «Artículo 138 - 1. El Estado garantiza la realización efectiva del principio de solidaridad, consagrado en el artículo 2 de la Constitución, velando por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo, entre las diversas partes del territorio español, y atendiendo en particular a las circunstancias del hecho insular. 2. Las diferencias entre los Estatutos de las distintas Comunidades Autónomas no podrán implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales.».

⁵²⁷ All'art. 206: «Artículo 206. - Participación en el rendimiento de los tributos estatales y mecanismos de nivelación y solidaridad. - 1. El nivel de recursos financieros de que disponga la Generalitat para financiar sus servicios y competencias se basará en criterios de necesidades de gasto y teniendo en cuenta su capacidad fiscal, entre otros criterios. A estos efectos, los recursos de la Generalitat, entre otros, serán los derivados de sus ingresos tributarios, ajustados en más o menos por su participación en los mecanismos de nivelación y solidaridad. 2. La Generalitat participará en el rendimiento de los

consolidata giurisprudenza secondo cui i principi rettori della materia devono essere stabiliti dal legislatore organico (F.J. 130). I precetti statutari non sono dichiarati incostituzionali, ma la loro applicazione viene espressamente condizionata al rispetto dei principi di coordinamento con il sistema tributario statale e di solidarietà fra le Comunità autonome.»⁵²⁸.

tributos estatales cedidos. El porcentaje de participación se establecerá teniendo en cuenta sus servicios y competencias.

3. Los recursos financieros de que disponga la Generalitat podrán ajustarse para que el sistema estatal de financiación disponga de recursos suficientes para garantizar la nivelación y solidaridad a las demás Comunidades Autónomas, con el fin de que los servicios de educación, sanidad y otros servicios sociales esenciales del Estado del bienestar prestados por los diferentes gobiernos autonómicos puedan alcanzar niveles similares en el conjunto del Estado, siempre y cuando lleven a cabo un esfuerzo fiscal también similar. En la misma forma y si procede, la Generalitat recibirá recursos de los mecanismos de nivelación y solidaridad. Los citados niveles serán fijados por el Estado.

4. La determinación de los mecanismos de nivelación y solidaridad se realizará de acuerdo con el principio de transparencia y su resultado se evaluará quinquenalmente.

5. El Estado garantizará que la aplicación de los mecanismos de nivelación no altere en ningún caso la posición de Cataluña en la ordenación de rentas per cápita entre las Comunidades Autónomas antes de la nivelación.

6. Debe tenerse en cuenta, como variable básica para determinar las necesidades de gasto a que se refiere el apartado 1, la población, rectificada por los costes diferenciales y por variables demográficas, en particular, por un factor de corrección que será en función del porcentaje de población inmigrante. Asimismo, deben tenerse en cuenta la densidad de población, la dimensión de los núcleos urbanos y la población en situación de exclusión social.».

⁵²⁸ Così L. ANDRETTO, *La sentenza del Tribunale Costituzionale spagnolo*, cit., p. 11. Prosegue l'A.: «Tutte le decisioni assunte in materia da parte degli organi 'autonomici' dovranno perciò uniformarsi ai criteri stabiliti dal Consiglio di politica tributaria e finanziaria, istituito dal legislatore organico come organo multilaterale di concertazione fra Comunità autonome e Stato, nell'ambito del quale quest'ultimo esercita la funzione di coordinamento. Lo Statuto proclama che il principio di solidarietà in materia tributaria non può trovare attuazione in misure che discriminino la Catalogna rispetto alle altre Comunità autonome. La sentenza riconosce questo precetto conforme alla previsione costituzionale che tende ad evitare il crearsi di privilegi economici o sociali che avvantaggino una Comunità autonoma a discapito di un'altra (F.J. 131). In attuazione di tale previsione, viene imposta una lettura costituzionalmente orientata della norma statutaria in cui si vieta che i meccanismi di livellamento economico adottati dallo Stato alterino la posizione della Catalogna rispetto alle altre Comunità autonome in ordine di consistenza del reddito medio *pro capite*: essa è legittima, purché vi si attribuisca il limitato significato d'impedire che il contributo catalano ai meccanismi di livellamento possa comportare un aumento del reddito medio *pro capite* delle Comunità autonome beneficiarie tale da far loro superare quello della stessa Catalogna (F.J. 134). Il Tribunale costituzionale aggiunge che, nel relativo calcolo, si dovranno computare soltanto i contributi catalani a favore delle Comunità autonome di riferimento, non anche quelli stanziati direttamente dallo Stato. Viene invece dichiarata incostituzionale la norma statutaria che esclude il contributo catalano ai meccanismi di livellamento nel caso in cui le Comunità autonome beneficiarie non pongano in essere uno sforzo fiscale equiparabile: secondo il Tribunale, infatti, un legislatore 'autonomico' non può imporre agli altri legislatori di pari livello territoriale criteri generali cui informare la rispettiva regolamentazione tributaria». Per approfondimenti, si rinvia altresì a: J. TORNOS MAS, *La sentencia del Tribunal Constitucional español 31/2010 sobre el Estatuto de Autonomía de Cataluña*, in *Ist. fed.*, 1/2011, p. 13; L. ORTEGA ALVAREZ, *Los Estatutos de Autonomía tras la sentencia del Tribunal Constitucional 31/2010*, ivi, p. 47; F. MERLONI, *Inattuazione del Titolo V e fallimento della via statutaria all'autonomia regionale. Moriremo tutti centralisti? Note italiane alla sentenza 31/2010 del Tribunal Constitucional spagnolo sullo Statuto della Catalogna*, ivi, p. 69; E. BUENO GALLARDO, *Reflexiones sobre los pronunciamientos de la STC 31/2010, de 28 de Junio, en relación con el Título VI del*

Va al riguardo osservato che - come esaminato in precedenza - il principio per cui la perequazione delle differenze delle capacità fiscali sia applicata in modo tale da ridurre le differenze tra i vari territori senza alterare l'ordine delle graduatorie è presente nella legge n. 42 del 2009, laddove si prevedono i criteri di perequazione, segnatamente all'art. 9⁵²⁹, comma 1, lett. b).

Estatuto de autonomía de Cataluña, rinvenibile in <http://www.innovazioneDiritto.unina.it/archivionumeri/1005/gallardo.pdf>.

⁵²⁹ «Art. 9. (*Principi e criteri direttivi in ordine alla determinazione dell'entità e del riparto del fondo perequativo a favore delle regioni*) - 1. I decreti legislativi di cui all'articolo 2, in relazione alla determinazione dell'entità e del riparto del fondo perequativo statale di carattere verticale a favore delle regioni, in attuazione degli articoli 117, secondo comma, lettera e), e 119, terzo comma, della Costituzione, sono adottati secondo i seguenti principi e criteri direttivi:

a) istituzione del fondo perequativo a favore delle regioni con minore capacità fiscale per abitante, alimentato dal gettito prodotto da una compartecipazione al gettito dell'IVA assegnata per le spese di cui all'articolo 8, comma 1, lettera a), numero 1), nonché da una quota del gettito del tributo regionale di cui all'articolo 8, comma 1, lettera h), per le spese di cui all'articolo 8, comma 1, lettera a), numero 2); le quote del fondo sono assegnate senza vincolo di destinazione;

b) applicazione del principio di perequazione delle differenze delle capacità fiscali in modo tale da ridurre adeguatamente le differenze tra i territori con diverse capacità fiscali per abitante senza alterarne l'ordine e senza impedirne la modifica nel tempo conseguente all'evoluzione del quadro economico-territoriale;

c) definizione delle modalità per cui le risorse del fondo devono finanziare:

1) la differenza tra il fabbisogno finanziario necessario alla copertura delle spese di cui all'articolo 8, comma 1, lettera a), numero 1), calcolate con le modalità di cui alla lettera b) del medesimo comma 1 dell'articolo 8 e il gettito regionale dei tributi ad esse dedicati, determinato con l'esclusione delle variazioni di gettito prodotte dall'esercizio dell'autonomia tributaria nonché dall'emersione della base imponibile riferibile al concorso regionale nell'attività di recupero fiscale, in modo da assicurare l'integrale copertura delle spese corrispondenti al fabbisogno standard per i livelli essenziali delle prestazioni;

2) le esigenze finanziarie derivanti dalla lettera g) del presente articolo;

d) definizione delle modalità per cui la determinazione delle spettanze di ciascuna regione sul fondo perequativo tiene conto delle capacità fiscali da perequare e dei vincoli risultanti dalla legislazione intervenuta in attuazione dell'articolo 117, secondo comma, lettera m), della Costituzione, in modo da assicurare l'integrale copertura delle spese al fabbisogno standard;

e) è garantita la copertura del differenziale certificato positivo tra i dati previsionali e l'effettivo gettito dei tributi, escluso il gettito derivante dalla lotta contro l'evasione e l'elusione fiscale, alla regione con riferimento alla quale è stato determinato il livello minimo sufficiente delle aliquote dei tributi ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettere d) e g), tali da assicurare l'integrale finanziamento delle spese per i livelli essenziali delle prestazioni; nel caso in cui l'effettivo gettito dei tributi sia superiore ai dati previsionali, il differenziale certificato è acquisito al bilancio dello Stato;

f) definizione delle modalità per cui le quote del fondo perequativo per le spese di parte corrente per il trasporto pubblico locale sono assegnate in modo da ridurre adeguatamente le differenze tra i territori con diverse capacità fiscali per abitante e, per le spese in conto capitale, tenendo conto del fabbisogno standard di cui è assicurata l'integrale copertura;

g) definizione delle modalità in base alle quali per le spese di cui all'articolo 8, comma 1, lettera a), numero 2), le quote del fondo perequativo sono assegnate in base ai seguenti criteri:

1) le regioni con maggiore capacità fiscale, ossia quelle nelle quali il gettito per abitante del tributo regionale di cui all'articolo 8, comma 1, lettera h), supera il gettito medio nazionale per abitante, non ricevono risorse dal fondo;

2) le regioni con minore capacità fiscale, ossia quelle nelle quali il gettito per abitante del tributo regionale di cui all'articolo 8, comma 1, lettera h), è inferiore al gettito medio nazionale per abitante, partecipano alla ripartizione del fondo perequativo, alimentato da una quota del gettito prodotto nelle altre regioni, in relazione all'obiettivo di ridurre le differenze interregionali di gettito per abitante per il medesimo tributo rispetto al gettito medio nazionale per abitante;

3) la ripartizione del fondo perequativo tiene conto, per le regioni con popolazione al di sotto di una soglia da individuare con i decreti legislativi di cui all'articolo 2, del fattore della dimensione demografica in relazione inversa alla dimensione demografica stessa;

h) definizione delle modalità per cui le quote del fondo perequativo risultanti dalla applicazione della lettera d) sono distintamente indicate nelle assegnazioni annuali. L'indicazione non comporta vincoli di destinazione.».

CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

«Le riforme non sono compartimenti stagni: assomigliano piuttosto a vasi comunicanti dove l'intreccio delle implicazioni è tale da rendere necessaria una considerazione dinamica e complessiva dei processi. Così, finché non sarà almeno inizialmente attuato il nuovo art. 119 della Costituzione, tutto il nuovo disegno costituzionale sul federalismo non sarà in grado di svilupparsi realmente.»⁵³⁰. Queste parole venivano scritte qualche anno fa, prima che, di recente e dopo anni di tentativi non andati in porto, venisse approvata la legge di attuazione dell'art. 119 (l. 5 maggio 2009, n. 42, recante «Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione»).

Sulla base della legge delega, sono stati inoltre adottati, allo stato attuale, otto decreti legislativi. Sostanzialmente, quindi, è stato compiuto nell'ultimo periodo un considerevole percorso rispetto ad una prima fase successiva alla riforma del 2001, di relativa inerzia.

Come in precedenza si era versato molto inchiostro, sia anteriormente che posteriormente alla riforma del Titolo V, in particolare con riferimento all'ordinamento finanziario degli enti territoriali, anche questa fase in cui l'attuazione dell'art. 119 Cost. ha subito un'accelerazione ha attirato l'attenzione di osservatori e

⁵³⁰ L. ANTONINI, Dal federalismo legislativo al federalismo fiscale, Riv. dir. fin., 2004, 3, p. 400, che prosegue: «Con una prima metafora si può paragonare la riforma del Titolo V ad un motore che attende il carburante: in mancanza, per quanto evoluto, non potrà mai essere messo in moto. Il carburante, in questo caso, è l'insieme delle risorse che saranno mobilitate dal federalismo fiscale. Già la giurisprudenza costituzionale ha evidenziato questa necessità: nella sent. n. 370/2003 si legge, infatti: "appare evidente che l'attuazione dell'art. 119 Cost. sia urgente al fine di concretizzare davvero quanto previsto nel nuovo Titolo V della Costituzione, perché altrimenti si verrebbe a contraddire il diverso riparto di competenze configurato dalle nuove disposizioni". Tuttavia, con una seconda metafora si può anche ritenere che l'impianto del Titolo V rappresenti solo il progetto del motore e finché non sarà compiuto il IV decentramento (attraverso l'allocazione delle funzioni amministrative e il conseguente trasferimento delle risorse strumentali, finanziarie e umane) quel motore, pure disegnato sulla carta della Costituzione, non si potrà ritenere ancora effettivamente ultimato. Ne deriva che fino a quando non sarà possibile valutare con chiarezza il concreto esito dell'applicazione del principio di sussidiarietà, indicato nell'art. 118 Cost. e attuato dall'art. 7 della L. n. 131/2003, sarà difficile stabilire con precisione di quanto "carburante" il motore abbia bisogno per funzionare a regime.».

studiosi del *federalizing process*, e non sono mancate talune voci critiche⁵³¹. In un tale ampio panorama di commenti è plausibile immaginare che talune posizioni non siano connotate da assoluta oggettività, ma che risentano di riserve mentali, incrostazioni di un risalente dibattito riconducibile, con un'estrema semplificazione, a due principali visioni. La prima, che ritiene che una riforma improntata sui principi innanzi citati produca una migliore e più razionale ripartizione delle risorse pubbliche, con conseguenti effetti positivi per i cittadini in tutto il territorio nazionale, la seconda che, per contro, teme altresì che possa comunque prodursi un peggioramento dello storico divario che caratterizza il territorio nazionale, con possibili, ulteriori effetti disaggregativi del tessuto socio-politico.

Non può trascurarsi peraltro che la fase di attuazione dell'art. 119 Cost. ha coinciso con l'esplosione di una crisi finanziaria mondiale di dimensioni e sviluppo imprevedibili. Tale crisi ha investito anche l'Europa e, in particolare, l'Italia. Ciò ha comportato l'adozione di provvedimenti, su impulso di decisioni assunte in sede europea, che hanno certamente influito in senso negativo rispetto ad un complessivo impianto di valorizzazione delle autonomie. Ragioni di controllo della spesa, quindi, si impongono sulle ragioni dell'autonomia, data la situazione emergenziale che può imporre anche agli enti territoriali decisioni, mirate al reperimento di risorse, che non costituiscono espressione dell'esercizio di autonomia ma che, semplicemente, si rendono necessarie.

⁵³¹ Peraltro, il presente lavoro si è aperto con la constatazione che il tema del federalismo fiscale da molti anni forma oggetto di dibattito, sia in ambito dottrinale che nello scenario politico (precisando che talvolta, specialmente in tale ultimo contesto, il dibattito potrebbe non risultare esente da strumentalizzazioni. Sembra opportuno richiamare nuovamente le parole di un autorevole osservatore: «Il dibattito che, a torto o a ragione, ha avuto ad oggetto il federalismo è talmente vasto da non poter essere qui riassunto neppure se si accedesse alla prospettiva di una sua riduzione ai minimi termini. E un analogo ordine di considerazioni lo si può delineare anche per quanto riguarda, specificamente, il federalismo fiscale. Sicché, a prima vista ma seriamente, si può dubitare della fattibilità di quel che ci si è proposti, vale a dire di chiarire quale sia la nozione giuridica di federalismo fiscale. In un certo senso, anzi, può apparire quasi inutile, perché il più delle volte le definizioni sono eccessivamente e inutilmente sintetiche e, per ciò solo, deformanti rispetto a una realtà che va innanzi tutto decodificata – comparativamente decodificata – per essere intesa. Insomma, quel che si vuole evitare è di porre una scontata etichetta, perché si è dato eccessivo credito a ricorrenti “proposizioni in aria”, là dove si tratta invece di seguire l'insegnamento di chi ha sottolineato l'esigenza di raccogliere “tutti i frammenti che l'attività umana ci offriva, reputando che nulla sia estraneo al diritto, perché è composto di tutti gli elementi della vita”. Proprio per questo va cercata “la conoscenza dei fatti fuori della logica, per poter poi costruire saldamente a rigore di logica» (M. BERTOLISSI, *Federalismo fiscale: una nozione giuridica*, in *Fed. fisc.*, 1/2007, p. 9). E, inoltre: «Innanzitutto, mi sembra doveroso affermare che il “federalismo”, comunque lo si riguardi, è parola che ha generato quasi soltanto equivoci: ne parlano tutti, molto spesso senza cognizione di causa», così M. BERTOLISSI, *Una riflessione sul federalismo fiscale*, in L. ANTONINI (a cura di), *Verso un nuovo federalismo fiscale*, Milano, 2005, p. 137.

Una serie di provvedimenti legislativi volti al perseguimento della stabilizzazione finanziaria, adottati sin dall'estate 2011, ha introdotto una serie di misure che marcano una progressiva centralizzazione delle decisioni di finanza pubblica e che incidono in modo più o meno diretto sul riconoscimento di maggiore autonomia perseguita. E, tuttavia, questa accentuazione del centralismo non va nel senso di un accrescimento dell'autonomia (*recte*, sovranità) dello Stato, atteso che le modalità con cui si sta tentando di perseguire la riduzione dell'entità del *deficit* e del debito pubblico nei Paesi più esposti dell'«area euro» risultano decisamente lesive del grado di sovranità nazionale degli stessi.

Se, quindi, era già in corso da tempo una crisi di sovranità degli Stati e veniva nel contempo rilevato il *deficit* di democrazia caratterizzante le istituzioni sovranazionali, la crisi economica⁵³², e prima ancora la globalizzazione⁵³³, hanno prodotto un'accelerazione di eventi che, oltre a porre in discussione i tradizioni canonici dei meccanismi rappresentativi, inducono a drastiche scelte di politica economica i cui effetti vanno ad incidere in modo significativo sui cittadini.

⁵³² Le cui radici possono essere ricercate anche in atteggiamenti diffusi e troppo a lungo protrattisi: «Il materialismo e l'egoismo della vita contemporanea non sono aspetti intrinseci della condizione umana. Gran parte di ciò che oggi appare "naturale" risale agli anni Ottanta: l'ossessione per la creazione di ricchezza, il culto della privatizzazione e del settore privato, le disparità crescenti fra ricchi e poveri. E soprattutto la retorica che accompagna tutto questo: l'ammirazione acritica per mercanti liberi da lacci e laccioli, il disprezzo per il settore pubblico, l'illusione di una crescita senza fine. Non possiamo continuare a vivere così. Il piccolo crac del 2008 ci ha ricordato che il capitalismo senza regole è il peggior nemico di sé stesso: presto o tardi cade preda dei propri eccessi e chiede soccorso allo Stato. Ma se ci limiteremo a raccogliere i cocci e ad andare avanti come prima, possiamo aspettarci sconvolgimenti ancora più grandi negli anni a venire», così T. JUDT, *Guasto è il mondo*, Bari, 2011, p. 3.

⁵³³ Sul punto, si rinvia, in particolare, a G. TREMONTI, *Uscita di sicurezza*, Milano, 2012, p. 20 ss.: «Il potere politico è stato per secoli concentrato nella macchina dello Stato-nazione. Una macchina storicamente costruita per funzionare a *dominio territoriale chiuso*. Lo Stato controllava il territorio e il territorio era il naturale contenitore della ricchezza, agraria, mineraria, infine industriale. È così che il controllo della ricchezza faceva dello Stato-nazione l'erede e la sintesi delle antiche secolari funzioni del *forum*, ciò che gli dava titolo per esercitare il suo monopolio politico: battere la moneta, riscuotere le tasse, fare giustizia. La globalizzazione, spezzando la catena storica Stato-territorio-ricchezza, aprendo gli spazi, depotenziando confini e frontiere, ha di riflesso eroso i vecchi meccanismi di controllo e di disciplina, ha di riflesso ridotto, fino a uno storico *de minimis*, il potere statale. All'opposto, rimossi gli antichi confini, la ricchezza finanziaria, la parte strategica e sempre più importante della ricchezza, è divenuta sempre più forte, alata, apolide e irresponsabile, finalmente capace di volare sopra i territori, capace di volare fuori dall'antica gabbia dello Stato-nazione, nei nuovi cieli della repubblica internazionale del denaro. È così che si è formato un ambiente a due livelli. Con i governi rimasti di sotto, sempre più deboli in sé, per la perdita di valore politico del loro storico dominio territoriale, e dunque sempre meno importanti, meno utili. Quasi come dinosauri avviati a graduale estinzione in riserve non protette. Con il mercato e la finanza insediati e sviluppati al livello superiore, da questa posizione sempre più potenti e trascendenti e per questo capaci di risucchiare verso l'alto un enorme *quantum* di potere.».

Ciò, indubbiamente, rende maggiormente problematico il percorso che era stato immaginato dal legislatore, che mirava a coniugare in modo equilibrato i principi e valori su cui la riforma del 2001 aveva fondato i contorni dell'autonomia territoriale.

E, tuttavia, potrebbe essere proprio la realizzazione di tale disegno a consentire, mediante il superamento di un sistema connotato da sprechi e da non adeguata gestione delle risorse pubbliche, una distribuzione delle stesse che possa assicurare un livello sostenibile di tutela ai diritti sociali, sempre più minacciati dalla progressione della crisi economica. Una crisi di tale portata, innestata in condizioni stratificate di inefficienza istituzionale, quali si rinvergono nel nostro Paese, infatti, è potenzialmente in grado di minare in radice elementi che sono alla base della stessa idea di democrazia.

È in tal senso, allora, che un federalismo incentrato sul principio di solidarietà, indissolubilmente vincolato a quello di responsabilità⁵³⁴, può risultare utile, quanto meno, «a spezzare l'ottusità della burocrazia, intesa non con riferimento a chi soggettivamente e personalmente la incarna, ma come apparato, macchina, entità dominata da regole deterministiche che la inducono ad agire senza scopo.»⁵³⁵.

⁵³⁴ Responsabilità da intendersi nel senso alto indicato da M. BERTOLISSI, *Il bilanciamento tra solidarietà e responsabilità nell'ambito del federalismo fiscale*, in *Fed. fisc.*, 1/2011, p. 18: «La responsabilità di cui qui si discute non è quella strettamente giuridica e neppure quella politica, riconducibile a un qualche mandato elettorale. È qualcosa di più ampio e coinvolgente, perché sorge con la vita e ha a che fare con la dignità della persona.». Prosegue l'A.: «Mi sono chiesto più volte: ci può essere dignità senza responsabilità? La dignità è – rimango ancorato a ciò che è semplice e comprensibile da chiunque – una “condizione di onorabilità e di nobiltà morale che deriva all'uomo dalle sue qualità intrinseche o da meriti particolari”. Se è così, non c'è dubbio che colui che pretende per sé, senza avere prima dato, non tiene in alcun conto la dignità. Semplicemente non ne ha, come lo dimostra oggi, a chiare lettere, il ceto politico delegittimato che sta umiliando il nostro piccolo-grande Paese. Dunque, la solidarietà, per ottenerla bisogna prima averla data, ammenoché ciò non sia precluso per così dire *in rerum natura*. In caso contrario, il diritto alla solidarietà e il corrispondente dovere di solidarietà, invocati prescindendo dalla responsabilità, finirebbero per essere, in senso opposto, privi di una *causa petendi*: come tali – proseguendo nel ragionamento – non azionabili.»

⁵³⁵ Così M. BERTOLISSI, *Il bilanciamento tra solidarietà e responsabilità*, cit. p. 24, che, richiamando D. J. ELAZAR, *Idee e forme del federalismo*, Mondadori, Milano, 1998, 217, afferma «Quel che conta è presto detto: “Un problema sicuramente più impellente è quello della rivoluzione burocratica, ai cui effetti nessuno di noi può sottrarsi. Siamo arrivati al punto che le burocrazie non sono semplicemente strumenti al servizio della società, ma sono diventate organismi capaci di autogenerarsi. Esse producono i propri compiti, creano le proprie crisi, e vengono poi chiamate a risolverle. Se la gente sarà abbastanza saggia, potremo tentare di utilizzare il federalismo come strumento politico-costituzionale in grado di arginare questo problema. Se useremo le nostre strutture politiche per impedire la coalizione delle burocrazie, allora avremo una possibilità di contrastarle. Abbandonare la visione politico-costituzionale del federalismo per considerarlo un semplice strumento amministrativo – un problema di tecnica delle relazioni intergovernative – rende più facile alle burocrazie la manipolazione della comunità politica”. È quel che è avvenuto finora e sta avvenendo in Italia.». Secondo l'A., il federalismo, oltre che a spezzare l'ottusità della democrazia, serve anche ad attribuire il primato alla politica e a radicare nel contribuente la sovranità.

Se così è, allora, l'unica vera perplessità che può nutrirsi nei confronti di questa (come del resto di qualsiasi altra) riforma consiste nel ritenere che non basta scrivere le norme, se contestualmente non si verificano mutamenti nella mentalità. In altre parole, «il federalismo è una prassi, nel senso che non lo si realizza soltanto con riforme costituzionali, se queste non sono precedute da comportamenti pratici di tipo autonomista. Ma per porre in essere azioni di tal genere è necessario avere idee coerenti con esse, non impregnate di unità formali e principi astratti. Perché è venuta l'ora, probabilmente, di prendere in seria considerazione le parole di chi ha osservato che “il processo produttivo della normalità sociale non ha la sua scaturigine nella volontà più o meno controllabile di un soggetto fisico come il monarca ideale come lo stato oppure reale ma astratto come il parlamento, ma nasce dalla concordia delle libertà e delle responsabilità individuali”».⁵³⁶

Se così è, sarà solo il tempo a dire se al tentativo di imprimere una svolta a un modello di gestione connotato da prassi meramente assistenzialistiche, da logiche premianti (che poi ricadono sulla fiscalità generale) per amministratori che gestiscono in modo fallimentare i bilanci pubblici, conseguiranno gli effetti sperati sul diritto vivente. Ma il tentativo andava certamente fatto. «Se la gente sarà abbastanza saggia, potremo tentare di utilizzare il federalismo come strumento politico-costituzionale in grado di arginare questo problema.»⁵³⁷

Se la gente sarà abbastanza saggia.

⁵³⁶ M. BERTOLISSI, *Le innovazioni e le criticità del nuovo Titolo V*, relazione presentata a “Il regionalismo italiano dall'unità alla Costituzione e alla sua riforma”, giornate di studio, Istituto di studi sui sistemi regionali federali e sulle autonomie “Massimo Severo Giannini” - ISSIRFA, ottobre 2011, *paper*, p. 35. Il medesimo A. in altra sede precisa altresì: «La definizione del proprio punto di vista la si dà in sede di interpretazione, che si materializza nella attribuzione di significati ai termini e alle proposizioni normative, che sono destinati a divenire prescrizione vivente non *ex se*, ma – come ho accennato e molti ritengono – in ragione di quel che si è. Leggiamo, nelle disposizioni costituzionali, quel che siamo soggettivamente in grado di leggere, perché esse ci parlano in un modo dato e non altrimenti: ad esempio, perché sentiamo forte l'esigenza di giustizia oppure no. Perché ci facciamo dominare dalla letteralità dei dettati oppure no. Perché – per essere chiari al punto da non lasciare spazio al dubbio – riteniamo che la legge sia per l'uomo e non l'uomo per la legge, al quale non opporremo mai il perfido motto *dura lex sed lex*. Così, appunto per quel che mi riguarda, ho ragionato – giuridicamente parlando – sempre nella prospettiva dei valori per come li concepisco e li vedo innervati nell'esperienza, e ciò alla luce di un ulteriore straordinario insegnamento: “... il diritto, quello genuino, nasce inarrestabilmente dalla storia, dall'economia, dalla realtà sociale effettivamente sentita dalla gente e non ha consistenza durevole se formulato, sia pure con piglio autorevole e con voce grossa, da comandi normativi (men che mai da raffinate teorie) che si distacchino troppo da cose, persone, vicende concrete, sino ad oltrepassare quel che può dirsi il ‘punto di non ritorno’. Il punto oltre il quale più o meno lentamente, ma inevitabilmente il diritto ‘debole’ si disgrega”» (M. BERTOLISSI, *Il bilanciamento tra solidarietà e responsabilità*, cit. p. 13).

⁵³⁷ M. BERTOLISSI, *Il bilanciamento tra solidarietà e responsabilità*, cit. p. 24.

BIBLIOGRAFIA

AA. VV. *L'autonomia finanziaria degli enti locali territoriali*, Roma – Milano, 1994

AA.VV., *Il nuovo ordinamento della Repubblica – commento alla legge 5 giugno 2003, n. 131*, Milano, 2003

AA.VV., *Le parole-chiave del federalismo fiscale*, Istituto di studi sui sistemi regionali federali e sulle autonomie “Massimo Severo Giannini” – ISSIRFA, 2009

AA.VV., *Sussidiarietà orizzontale e verticale: profili fiscali*, IRER, 2010

ALTA COMMISSIONE DI STUDIO PER LA DEFINIZIONE DEI MECCANISMI STRUTTURALI DEL FEDERALISMO FISCALE (ACOFF), *Relazione sull'attività svolta*, in <http://www.siti archeologici.palazzochigi.it/www.governo.it/maggio%202006/www.governo.it/Presidenza/ACoFF/index.html>

ALBERTINI M., *Historical and cultural roots of european federalism – Le radici storiche e culturali del federalismo*, in R. MARENA, A. BUTTERI e V. CONSOLE, *Bibliografia del federalismo europeo*, Milano, 1987

ALFANO R., *L'applicazione di tributi ambientali nel nuovo contesto della finanza regionale*, in *TributImpresa*, 3/2005

ALLEGRETTI U., *Per una Camera «territoriale»: problemi e scelte*, in *Quaderni del Centro studi parlamentari “Silvano Tosi”*, 7/1996

ALLEGRETTI U., *Centocinquant'anni di storia costituzionale italiana*, in *Rivista dell'Associazione Italiana dei Costituzionalisti*, 4/2011

ÁLVAREZ GARCÍA S., APARICIO PÉREZ A., GONZÁLEZ GONZÁLEZ A. I., *La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común*, in *Instituto de Estudios Fiscales*, doc. n. 20/2004

AMATO G. e BARBERA A. (a cura di), *Manuale di Diritto Pubblico*, Bologna, 1997

AMATUCCI A., *Autonomia finanziaria e tributaria*, in *Enc.giur.* Treccani, *ad vocem*, Roma 2002, vol. IV

AMATUCCI A., *L'insegnamento del diritto finanziario*, in *Riv. dir. fin.*, 4/1999

AMATUCCI F. (a cura di), *Il nuovo sistema fiscale degli enti locali*, Torino, 2008

ANCILOTTI F., *Il coordinamento dei diversi livelli di governo e il patto di convergenza*, in *La legge delega sul federalismo fiscale*, in *Giorn. dir. amm.*, 2009

ANDRETTO L., *La sentenza del Tribunale Costituzionale spagnolo sullo Statuto di autonomia della Catalogna*, in *Rivista dell'Associazione Italiana dei Costituzionalisti*, 2010

ANGIOLILLO L. C., *L'autonomia tributaria degli enti locali: dall'inquadramento dogmatico-normativo alle problematiche interpretative ed attuative alla luce della riforma del Titolo V della Costituzione*, in *Fin. loc.*, 1-2/2008

ANSELMO A., *Lineamenti concettuali e dottrinali*, in AA.VV., *Neoregionalismo e riforma federale dello Stato*, Milano, 2006

ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996

ANTONINI L., *Il principio di sussidiarietà orizzontale: da welfare State a welfare society*, in *Riv. dir. fin.*, 1/2000

ANTONINI L., *Sono ancora legittime le norme statali cedevoli?*, in www.associazionedeicostituzionalisti.it

ANTONINI L., *La prospettiva del federalismo fiscale alla luce del nuovo art. 119 della Costituzione*, in www.federalismi.it

ANTONINI L., *Sussidiarietà, libertà e democrazia*, in www.federalismi.it

ANTONINI L., *Competenza, finanziamento e accountability in ordine alla determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni dei diritti civili e sociali*, in *Riv. dir. fin.*, 2003

ANTONINI L., *La vicenda e la prospettiva dell'autonomia finanziaria regionale: dal vecchio al nuovo art. 119 Cost.*, in *Regioni*, 2003

ANTONINI L. (a cura di), *Verso un nuovo federalismo fiscale*, Milano, 2005

ANTONINI L., *Sussidiarietà fiscale: la frontiera della democrazia*, Milano, 2005

ANTONINI L., *Dal federalismo legislativo al federalismo fiscale*, in *Riv. dir. fin.*, 2004

ANTONINI L., *La Corte assegna l'IRAP alla competenza esclusiva statale. Intanto il federalismo fiscale rimane al palo mentre decolla il "tubatico" siciliano*, in *Regioni*, 2004

ANTONINI L., *I principi di coordinamento del federalismo fiscale*, in L. ANTONINI (a cura di), *Verso un nuovo federalismo fiscale*, Milano, 2005

ANTONINI L., *sub Art. 23 Cost.*, in R. BIFULCO, A. CELOTTO e M. OLIVETTI (a cura di) *Comm. cost.*, Torino, 2006

ANTONINI L., *sub Art. 117 Cost.*, in R. BIFULCO, A. CELOTTO e M. OLIVETTI (a cura di) *Comm. cost.*, Torino, 2006

ANTONINI L., *L'Alta Commissione e l'esigenza del federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2006

ANTONINI L., *L'attuazione del federalismo fiscale*, in www.federalismi.it

ANTONINI L., *Una importante sentenza sul federalismo fiscale innovativa oltre il caso di specie*, in *Riv. dir. fin.*, 2008

ANTONINI L., *Il federalismo fiscale ad una svolta: il nuovo disegno di legge*, in www.federalismi.it

ANTONINI L., *La sent. n. 102 del 2008: una tappa importante per l'autonomia impositiva regionale*, in *Giur. cost.*, 2008

ANTONINI L., *Le coordinate del nuovo federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, II

ANTONINI L., *La fiscalità di sviluppo*, in V. NICOTRA, F. PIZZETTI e S. SCOZZESE (a cura di), *Il federalismo fiscale*, Roma, 2009

ANTONINI L., *La rivincita della responsabilità - A proposito della nuova legge sul federalismo fiscale*, *Quaderni della sussidiarietà*, n. 7

ANTONINI L., *Sussidiarietà verticale e orizzontale nelle prospettive di sviluppo della legge n. 42 del 2009*, in AA.VV., *Sussidiarietà orizzontale e verticale: profili fiscali*, IRER, 2010

ANTONINI L., *Il primo decreto legislativo di attuazione della legge n. 42/2009: il federalismo demaniale*, in www.federalismi.it

ANTONINI L., *Audizione presso la Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale, nell'ambito dell'esame dello schema di decreto legislativo recante meccanismi sanzionatori e premiali relativi a regioni, province e comuni (Atto di governo n. 365), 16 giugno 2011*

ANTONINI L., *L'esenzione prima casa crea forti distorsioni*, *Il Sole 24 ore*, 27 giugno 2011

ANTONINI L., BARBERO M. e PIN A., *La legge organica spagnola sulla finanza delle comunità autonome: spunti utili per il federalismo fiscale italiano*, in *Riv. dir. fin.*, 2005

ANTONINI L. - BARBERO M., *Dalla CGCE un'importante apertura verso la fiscalità di vantaggio a favore delle imprese*, in *Riv. dir. fin.*, 2006

ARACHI G., MAPELLI V., ZANARDI A., *Prime simulazioni del sistema di finanziamento e di perequazione di regioni e comuni previsto dalla legge sul federalismo fiscale*, in www.econpubblica.unibocconi.it, Short note n. 4

ARENA G., *Il principio di sussidiarietà orizzontale nell'art. 118, u.c. della Costituzione*, in *Studi in onore di Giorgio Berti*, Napoli, 2005

ATRIPALDI V. - BIFULCO R. (a cura di), *Federalismi fiscali e Costituzioni*, Torino, 2001

AULENTA M., *Entrate regionali: tributi, partecipazioni e perequazioni*, in *Fin. loc.*, 11/2006

BALAGUER CALLEJÓN F. 2008 *La riforma dello Statuto di Autonomia dell'Andalusia nel contesto della pluralità di spazi costituzionali in ambito europeo*, in www.federalismi.it

BALBONI E., *Il concetto di "livelli essenziali e uniformi" come garanzia in materia di diritti sociali*, in *Ist. fed.*, 6.2001

BALBONI E., *Livelli essenziali dei diritti e principio di eguaglianza*, in *Quaderni del Centro studi parlamentari "Silvano Tosi"*, n. 14/2003

BALBONI E. - PASTORI G., *Il governo regionale e locale*, in G. AMATO e A. BARBERA (a cura di), *Manuale di diritto pubblico*, Bologna, 1997

BALDASSARRE A., *Diritti inviolabili*, in *Enc. Giur. Treccani, ad vocem*, XI, Roma, 1989

BALDASSARRE A., *Diritti sociali*, in *Enc. giur. Treccani, ad vocem*, IX, Roma, 1989

BALDI B., *Governo locale e regionale in Baviera e Catalogna. Una comparazione con l'Emilia-Romagna*, in *Ist. fed.*, 2001

BALDUZZI R., *L'impatto della devolution sul Servizio sanitario nazionale*, in www.cosmopolisonline.it

BARBERA A., *Commento all'art. 2*, in *Commentario della Costituzione* a cura di G. BRANCA, Bologna, 1975

BARBERA A. – FUSARO C. 2004 *La scelta del Costituente nel 1948 e la lenta attuazione dell'Ordinamento regionale*, in G. AMATO e A. BARBERA (a cura di), *Manuale di diritto pubblico*, Bologna, 1997

BARBERO M., *Processo al d. lgs. n. 56/2000*, in www.federalismi.it

BARBERO M., *Prime indicazioni della Corte costituzionale in materia di "federalismo fiscale"*, in www.forumcostituzionale.it

BARBERO M., *Dalla Corte costituzionale un “vademecum” per l’attuazione dell’articolo 119 della Costituzione (nota a Corte cost. n. 37/2004)*, in www.federalismi.it

BARBERO M., *Federalismo fiscale e tipizzazione delle fonti di entrata spettanti a regioni ed enti locali*, in *Cass. pen.*, 2005, 1

BARBERO M., *Progressività del sistema tributario, uguaglianza ed autonomia impositiva regionale*, in www.forumcostituzionale.it

BARBERO M., *Il problematico coordinamento della finanza pubblica*, in *Riv. dir. fin.*, 2006

BARBERO M., *Decentramento fiscale e vincoli comunitari: in particolare, la questione della fiscalità di vantaggio alla luce del divieto di aiuti di Stato*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.*, 2007

BARBERO M., *Il disegno di legge governativo per l’attuazione dell’articolo 119 della Costituzione: considerazioni a prima lettura*, in *Ist. fed.*, 5/2007

BARILE P., *Diritti dell’uomo e libertà fondamentali*, Bologna, 1984

BARONE RICCIARDELLI E., *Ancora una sentenza della corte sulla competenza delle regioni a disciplinare i tributi locali*, in *Trib. loc. reg.*, 3/2006

BARTOLE S., *Ripensando al federalismo, anche alla luce di recenti esperienze storiche e delle discussioni che si fanno in Italia, Quaderni del Centro studi parlamentari “Silvano Tosi”*, 5/1994

BARTOLE S., BIN R., FALCON G. e TOSI R., *Diritto regionale*, Bologna, 2005

BASILAVECCHIA M., *Profili generali dell’imposta comunale sugli immobili*, in *Rass. trib.*, 5/1999

BASILAVECCHIA M., *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario)*, in *Enc. dir.,agg., ad vocem*, Milano, 2001

BASILAVECCHIA M., *La fiscalità di sostegno nella prospettiva federalista*, in *Corr. trib.*, 2009, XIII

BASILAVECCHIA M., *L’evoluzione della politica fiscale dell’Unione europea*, in *Riv. Dir. Trib.*, 4/2009

BASILAVECCHIA M., *Il Fisco municipale rispetta i vincoli costituzionali*, in *Corr. Trib.*, 2011, XIV

BASILAVECCHIA M., *Fisco delle regioni e vincoli costituzionali*, in *Corr. Trib.*, 2011, XXIV

BASILAVECCHIA M., DEL FEDERICO L., OSCULATI F., *Il finanziamento delle Regioni a statuto ordinario mediante tributi propri e compartecipazioni: basi teoriche ed evidenza empirica nella difficile attuazione dell'art. 119 della Costituzione*, in *Ist. fed.*, 5/2006

BASSANINI F., *Dieci anni dopo la legge 59 del 1997: un bilancio delle riforme amministrative degli anni novanta*, in www.astrid-online.it

BASSANINI F., *Principi e vincoli costituzionali in materia di finanza regionale e locale nel nuovo articolo 119 della Costituzione*, in www.astrid-online.it

BASSANINI F., *Autonomia e garanzie nel finanziamento delle Regioni e degli enti locali*, in A. ZANARDI (a cura di), *Per lo sviluppo. Un federalismo fiscale responsabile e solidale*, Bologna, 2006

BASSANINI F., *Una riforma difficile (ma necessaria): il federalismo fiscale alla prova della sua attuazione*, in www.astrid-online.it

BASSANINI F., *Il federalismo fiscale: riforma necessaria e difficile*, in *Aspenia (Passaggio a Sud)*, 2010, 49

BASSANINI F., MACCIOTTA, G., *Il disegno di legge sull'attuazione del federalismo fiscale all'esame del Senato. Osservazioni e rilievi sul testo del relatore*, in www.astrid-online.it

BASSANINI F., MACCIOTTA G., *Oggetto e finalità della legge (Commento all'articolo 2)*, in V. NICOTRA, F. PIZZETTI e S. SCOZZESE (a cura di), *Il federalismo fiscale*, Roma, 2009

BASTIDA F. J., *Il sistema finanziario regionale spagnolo*, in *Ist. fed.*, 5/2004

BATISTONI FERRARA F., *I tributi ambientali nell'ordinamento italiano*, in *Riv. Dir. Trib.*, 12/2008

BAUMAN Z., *Vita liquida*, Bari, 2007

BELLETTI M., *I criteri seguiti dalla Consulta nella definizione delle competenze di Stato e Regioni ed il superamento del riparto per materie*, in www.forumcostituzionale.it

BELLETTI M., *Il controverso confine tra "livelli essenziali delle prestazioni", principi fondamentali della materia e divieto del vincolo di destinazione di finanziamenti statali, attendendo la perequazione nelle forme della legge n. 42 del 2009*, in *Regioni*, 3/4 2009

BERGONZINI G., *Sovranità fiscale*, in *Fed. fisc.*, 1/2007

BERTI G., *sub Art. 5*, in *Comm. cost. Branca*, Bologna, 1975

- BERTI G., *La parabola della persona Stato e dei suoi organi*, in *Quad. fiorentini*, 11/12, 1982/83
- BERTI G., *Principi del diritto e sussidiarietà*, in *Quad. fiorentini*, 31/2002
- BERTOLISSI M., *Legge tributaria*, in *Dig. disc. priv., Sez. Comm.*, VIII, Torino, 1992
- BERTOLISSI M., *Autonomia finanziaria e distribuzione delle risorse*, in AA.VV., *Le autonomie territoriali: dalla riforma amministrativa alla riforma costituzionale*, a cura di G. BERTI e G. C. DE MARTIN, Milano, 2001
- BERTOLISSI M., *L'autonomia finanziaria delle Regioni ordinarie*, in *Regioni*, 2/3 2004
- BERTOLISSI M., *Una riflessione sul federalismo fiscale*, in L. ANTONINI (a cura di), *Verso un nuovo federalismo fiscale*, Milano, 2005
- BERTOLISSI M., *Federalismo fiscale: una nozione giuridica*, in *Fed. fisc.*, 1/2007
- BERTOLISSI M., *Audizione presso le Commissioni riunite affari costituzionali, bilancio e finanze e tesoro del Senato - Indagine conoscitiva sul disegno di legge n. 1117, riguardante il federalismo fiscale, 12 novembre 2008*
- BERTOLISSI M., *Il federalismo fiscale per la riforma dello Stato*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, II
- BERTOLISSI M., *Il bilanciamento tra solidarietà e responsabilità nell'ambito del federalismo fiscale*, in *Fed. fisc.*, 1/2011
- BERTOLISSI M., *Le innovazioni e le criticità del nuovo Titolo V, relazione presentata a "Il regionalismo italiano dall'unità alla Costituzione e alla sua riforma"*, giornate di studio, Istituto di studi sui sistemi regionali federali e sulle autonomie "Massimo Severo Giannini" - ISSIRFA, ottobre 2011, *paper*
- BIAGI F., *Il modello di federalismo spagnolo alla luce delle riforme del 2001: quali spunti per l'Italia?*, in *Riv. dir. fin.*, 1/2006
- BIFULCO R., *Osservazioni sulla legge n. 42 del 2009 in materia di federalismo fiscale*, in www.astrid-online.it
- BIFULCO R., *Autonomia finanziaria e coordinamento della finanza pubblica nella legge delega sul federalismo fiscale: poche luci e molte ombre*, in www.astrid-online.it
- BIFULCO R., CELOTTO A. e OLIVETTI M. (a cura di), *Comm. Cost.*, Torino, 2006
- BILARDO S., *Il costo delle funzioni conferite alle Regioni*, in *Le istituzioni del federalismo*, 5/2001

BIN R., *Veri e falsi problemi del federalismo in Italia*, in L. MARIUCCI, R. BIN, M. CAMMELLI, A. DI PIETRO e G. FALCON, *Il federalismo preso sul serio. Una proposta di riforma per l'Italia*, Bologna, 1996

BIN R., *Le deboli istituzioni della leale cooperazione*, in *Giur. cost.*, 2002

BIN R., *Diritti e fraintendimenti: il nodo della rappresentanza*, in AA.VV., *Scritti in onore di Giorgio Berti*, Napoli, 2005

BIN R., *Il sistema delle fonti. Un'introduzione*, in www.forumcostituzionale.it

BIN R., *In nuovo Titolo V°: cinque interrogativi (e cinque risposte) su sussidiarietà e funzioni amministrative*, in www.forumcostituzionale.it

BIN R., *Che ha di federale il "federalismo fiscale"?*, in *Quad. cost.*, 2009,1

BIN R., *Ordine delle norme e disordine dei concetti (e viceversa). Per una teoria quantistica delle fonti del diritto*, in AA. VV., *Scritti in onore di Lorenza Carlassare*, a cura di G. BRUNELLI, A. PUGIOTTO e P. VERONESI, Napoli, 2009.

BIN R., *Verso il "federalismo fiscale" o ritorno al 1865?*, in *Regioni*, 4/2010

BIN R. - PITRUZZELLA G., *Diritto costituzionale*, Torino, 2006

BIZIOLI G., *Il federalismo fiscale*, Catanzaro, 2010

BLANCO VALDÉS R. L., *La seconda decentralizzazione spagnola: fra riforma confederale e stato possibile*, in www.federalismi.it

BOGNETTI, *Federalismo*, in *Dig. disc. pubbl.*, Torino, 1991, *ad vocem*

BOGNETTI G., *Federalismo*, in *Dig. disc. pubbl.*, agg., Torino, 2000, *ad vocem*

BORDIGNON M., EMILIANI N. e MANASSE P., *Come fare la perequazione regionale in Italia?*, in GIAVAZZI F., PENATI A. e TABELLINI G., *La Costituzione fiscale*, Bologna, 1998

BORDIGNON M., *Una nota sul decreto 56/2000 e sulla perequazione prossima ventura*, in www.astrid-online.it

BORIA P., *Sistema tributario*, in *Dig. disc. priv.*, Sez. Comm., XIV, Torino, 1997

BORIA P., *Evoluzione storica dei rapporti tra fiscalità locale e fiscalità erariale*, in *Riv. dir. trib.*, 1997

BOSI P. - GUERRA M.C. *I tributi nell'economia italiana*, Bologna, 2009

BRANCASI A., *Disposizioni di attuazione dell'articolo 119 della Costituzione – nota di lettura del Gruppo di lavoro sul federalismo fiscale*, 10 luglio 2007, in www.astrid-online.it

BUCCICO C., *Alcuni spunti di riflessione sull'attuazione del federalismo fiscale*, in *Rass. trib.* 5/2009

BUENO GALLARDO E., *Reflexiones sobre los pronunciamientos de la STC 31/2010, de 28 de Junio, en relación con el Título VI del Estatuto de autonomía de Cataluña*, in www.innovazionediritto.unina.it/archivionumeri/1005/gallardo.pdf

BUGLIONE E., *Per un federalismo sostenibile*, in www.issirfa.it

BUGLIONE E., *La finanza*, in *Quarto rapporto annuale sullo stato del federalismo in Italia*, Istituto di studi sui sistemi regionali federali e sulle autonomie “Massimo Severo Giannini” – ISSIRFA

BURATTI C., *Fisco federale. Proposte per l'Italia*, Working paper Siep n. 459/2005

BURATTI C., *La fiscalità locale dopo l'approvazione della legge n. 42/2009: possibili evoluzioni*, in *La finanza locale in Italia - Rapporto 2009*, Bologna, 2010

BURATTI C., *Una ipotesi di Irpef federale*, in *Riv. dir. fin.*, 2/2009

BURATTI C., *Prime valutazioni sulla nuova fiscalità dei Comuni*, in *Rass. trib.*, n. 5/2010

BURDEAU G., *La démocratie. Essai synthétique* (1956), trad. it. a cura di V. MAZZEI, *La democrazia*, Milano, 1961

BUTTURINI D., *La partecipazione paritaria della Costituzione e della norma sovranazionale all'elaborazione del contenuto indefettibile del diritto fondamentale. Osservazioni a margine di Corte cost. n. 317 del 2009*, in *Giur. cost.* 2/2010

CABRAS D., *Il processo di attuazione della legge delega in materia di federalismo fiscale: il ruolo del Parlamento*, in www.federalismi.it

CALZAVARA F., *L'attuazione del federalismo fiscale e le politiche di sostegno alla famiglia: il modello del federalismo spagnolo*, in *Fed. fisc.*, 2/2009

CALZAVARA F., *La premialità fiscale come strumento per favorire le unioni di comuni*, in www.federalismi.it

CALZOLAIO S., *Le fonti «rinforzate» e «specializzate» negli statuti regionali*, in www.forumcostituzionale.it

CAMMAROSANO P., *Le origini della fiscalità pubblica delle città italiane*, in *Revista d'Història Medieval*

CARAMELLI V., *Federalismo e costi: contraddizioni di un approccio*, in L. ANTONINI (a cura di), *Verso un nuovo federalismo fiscale*, Milano, 2005

CARAVITA DI TORITTO B., *Il tabù della sovranità e gli “istituti tipici di ordinamenti statuali di tipo federale in radice incompatibili con il grado di autonomia regionale attualmente assicurato nel nostro ordinamento costituzionale”*, in www.federalismi.it

CARAVITA DI TORITTO B., in *Stato federale ad vocem*, in S. CASSESE (a cura di) *Dizionario di diritto pubblico*, Milano, 2006.

CARBONI G. G., *Il federalismo fiscale dinamico in Spagna*, in www.federalismi.it

CARINCI A., *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell’Unione europea*, in *Rass. trib.*, 2004

CARINCI A., *La questione fiscale nella Costituzione europea, tra occasioni mancate e prospettive per il contribuente*, in *Rass. trib.*, 2005

CARINCI A., *Autonomia impositiva degli enti sub statali e divieto di aiuti di Stato*, in *Rass. trib.*, 2006

CARINCI A., *Osservazioni al Disegno di Legge n. 1117 sul federalismo fiscale*, in www.federalismi.it

CARINCI F., *Il principio di sussidiarietà verticale nel sistema delle fonti*, in www.forumcostituzionale.it

CARINGELLA F., *Corso di diritto amministrativo*, Milano, 2004

CARPENTIERI C., *Prospettive di semplificazione della tassazione sugli immobili con il federalismo municipale*, in *Corr. trib.*, n. 44/2010

CARROZZA P., *Per un diritto costituzionale delle autonomie locali*, in *Panóptica*, 13/2008

CASSESE S., *L’aquila e le mosche. Principio di sussidiarietà e diritti amministrativi nell’area europea*, in *Foro it.*, 1995

CASSESE S., «*Fare l’Italia per costituirla poi*». *Le continuità dello Stato*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 2011, 2

CASTELLÁ ANDREU J. M., *Lo Statuto di autonomia del 2006 come (discutibile) strumento per la realizzazione dell’autogoverno della Catalogna*, in www.federalismi.it

CASTELLÁ ANDREU J. M., *La sentencia del Tribunal Constitucional 31/2010, sobre el Estatuto de Autonomía de Cataluña y su significado para el futuro del Estado autonómico*, in www.federalismi.it

CAUSI M., *Lo schema di decreto sui fabbisogni standard: osservazioni critiche*, in www.astrid-online.it

CAVINO M., *La rappresentanza delle comunità locali e le unioni dei comuni*, in *Le autonomie al centro*, a cura di M. SCUDIERO, Napoli, 2007

CERIANI V., *Federalismo, perequazione e tributi*, in *Rass. Trib.*, 2002

CERIANI V., *La fiscalità di sviluppo: compatibilità con la disciplina Ue in materia di aiuti di Stato*, in V. NICOTRA, F. PIZZETTI e S. SCOZZESE (a cura di), *Il federalismo fiscale*, Roma 2009

CERIANI V., *I fabbisogni standard per Comuni e Province: metodologia di stima e ruolo di SOSE*, in *Atlantide*, 1/2011

CERULLI IRELLI V., *Sul federalismo fiscale (prime provvisorie osservazioni)*, in www.astrid-online.it.

CERULLI IRELLI V. e CAMELI R., *Il principio di sussidiarietà orizzontale nei lavori dell'Assemblea Costituente*, in www.astrid-online.it.

CHESSA O., *La misura minima essenziale dei diritti sociali: problemi e implicazioni di un difficile bilanciamento*, in *Giur. Cost.*, 1998

CIMBALO G. e ALONSO PÉREZ J. I. (a cura di), *Federalismo, regionalismo e principio di sussidiarietà orizzontale – Le azioni, le strutture, le regole della collaborazione con enti confessionali*, Torino, 2005

CIPOLLINA S., *Osservazioni sulla fiscalità ambientale nella prospettiva del federalismo fiscale*, in *Riv. dir. fin.*, n. 4/2009

CIPOLLONI M., *Il lessico di appartenenza nella costituzione spagnola (un'analisi linguistica della problematica identitaria)*, in *Spagna Contemporanea*, 24, 2003

CITTALIA, *Atlante dei piccoli comuni italiani*, 2009

COCIANI S. F., *Tributi propri della regione Sardegna e armonia del sistema tributario*, in *Rass. trib.*, 2008

COCIANI S. F., *Le basi della perequazione nel federalismo fiscale*, in *Rass. Trib.*, 1/2011

CORALI E., *Federalismo fiscale e Costituzione. Essere e dover essere in tema di autonomia di entrata e di spesa di regioni ed enti locali*, Milano, 2010

CORASANITI G., *L'autonomia impositiva nell'ordinamento tributario tedesco*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, II

CORTESE E., *Sovranità (storia)*, in *Enc. dir.*, XLIII, *ad vocem*, Milano, 1985

- CORWIN E. S., *The Passing of Dual Federalism*, *Virginia L. Rev.*, 36, 1950
- COVINO F., *L'art. 119 Cost. tra l'inerzia del legislatore e i tentativi della Corte costituzionale di definire un modello di autonomia finanziaria regionale*, in *Giur. it.*, 2004
- COVINO F., *Costituzione e federalismo fiscale in nove ordinamenti dell'Unione Europea*, in www.federalismi.it
- COVINO F., *Il criterio della standardizzazione dei costi e i meccanismi perequativi nel disegno di legge di delega per l'attuazione del federalismo fiscale*, in www.federalismi.it
- COVINO F., *Modelli costituzionali di riparto finanziario nella prospettiva di diritto comparato*, in *Rass. trib.*, n. 6/2010
- D'ADDIO M., *Storia delle dottrine politiche*, I, Genova, 1984
- D'ALESSANDRO G., *Statuti regionali, ad vocem*, in S. CASSESE (a cura di) *Dizionario di diritto pubblico*, Milano, 2006
- D'AMATI, *Le nuove partizioni del diritto dopo le costituzioni europee dell'Ottocento*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, I
- D'ANDREA A., *Lo statuto regionale nel sistema delle fonti e le scelte organizzative delle regioni dopo la modifica dell'art. 123 Cost.*, in www.federalismi.it
- D'ANDREA A., *Prima del (o comunque insieme al) decentramento fiscal occorrerebbe definire funzioni e compiti amministrativi delle autonomie territoriali*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, II
- D'ANDREA D., *Oltre la sovranità. Lo spazio politico europeo tra post-modernità e nuovo Medioevo*, in *Quad. fiorentini*, 31/2002
- D'ATENA A., *Prospettive della sussidiarietà*, in AA.VV., *Sussidiarietà orizzontale e verticale: profili fiscali*, IRER, 2010
- D'AURIA G., *I controlli e le sanzioni*, in *La legge delega sul federalismo fiscale*, in *Giorn. dir. amm.*, 2009, VIII
- DE IOANNA P., *L'autonomia finanziaria: una ipotesi di ricostruzione interpretativa tra diritti di cittadinanza e federalismo possibile*, 10 ottobre 2002, in www.federalismi.it
- DE LA FUENTE A. y GUNDÍN M., *El sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común: un análisis crítico y algunas propuestas de reforma*, in *Investigaciones Regionales*, 13/2008

DE MARTIN G. C., *Sull'attuazione dell'art. 119 Cost. in materia di federalismo fiscale (Audizioni dei professori Vincenzo Cerulli Irelli, Tania Groppi e Gian Candido De Martin nell'ambito dell'indagine conoscitiva sui disegni di legge di attuazione dell'articolo 119 della Costituzione in materia di federalismo fiscale - Commissioni riunite Affari costituzionali, Bilancio e Finanze, Senato della Repubblica 12 novembre 2008-)*, in www.amministrazioneincammino.it

DE MARTIN G.C., DI FOLCO M., *Un orientamento opinabile della giurisprudenza costituzionale in materia di comunità montane*, in *Giur. cost.*, 2009

DE MARTIN G.C. e RIVOCCHI G., *Coordinamento della finanza territoriale e autonomie speciali alla luce della legge n. 42 del 2009*, in V. NICOTRA, F. PIZZETTI e S. SCOZZESE (a cura di), *Il federalismo fiscale*, Roma, 2009

DE MITA E., *Capacità contributiva*, in *Dig. disc. priv., Sez. comm.*, Torino, 1991

DE MITA E., *“Tassa sul lusso” incompatibile con il diritto comunitario*, in *Riv. giur. trib.*, n. 2/2010

DE MURO G., *Art. 114 Cost.*, in R. BIFULCO, A. CELOTTO e M. OLIVETTI (a cura di) *Comm. cost.*, Torino, 2006

DE PETRIS A., *La nuova ripartizione di competenze fra Federazione e Lander nella riorganizzazione del sistema federale tedesco*, in www.federalismi.it

DE PETRIS A., *Il federalismo fiscale nella Repubblica Federale di Germania*, in www.astrid-online.it

DE PETRIS A., *Tra esigenze di bilancio, vincoli solidaristici e tradizione costituzionale: il federalismo fiscale nella Repubblica Federale di Germania*, in *Fed. fisc.*, 2/2009

DE SIERVO U., *Recenti sviluppi della giurisprudenza della Corte costituzionale in relazione alla giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo*, in www.corte costituzionale.it

DE TOCQUEVILLE A., *De la Démocratie en Amérique*, Parigi, 1848

DE VERGOTTINI G., *Federazione*, in *Enc. scienze soc. Treccani*, Roma, 1994

DEL FEDERICO L., *Tassazione sul turismo: le iniziative della regione Sardegna tra principi costituzionali e vincoli comunitari*, in *Fin. loc.*, 1/2007

DEL FEDERICO L., *L'autonomia tributaria delle regioni ed i principi di coordinamento della finanza pubblica: con il progetto Giarda-bis verso l'attuazione dell'art. 119*, in *Riv. dir. fin.*, 2007, III

DEL FEDERICO L., *Autorità e consenso nell'imposizione tributaria: riflessioni sui tributi paracommutativi e sulle tasse facoltative*, in www.astrid-online.it

DEL FEDERICO L., *I tributi paracommutativi e la teoria di Antonio Berleri della tassa come onere nell'attuale dibattito su autorità e consenso*, in *Riv. dir. fin.*, 2009, I

DEL FEDERICO L., *La fiscalità di vantaggio degli enti territoriali fra decisioni politiche e limiti comunitari*, *Working papers* – Università “G. D’Annunzio” – Dipartimento di scienze giuridiche, n. 4/2011

DEL FEDERICO L., ROBOTTI L. (a cura di), *Le associazioni fra comuni: forme organizzative, finanziamento e regime tributario*, Milano, 2008

DELLA CANANEA G., *Autonomie e perequazione nell'articolo 119 della Costituzione*, in *Ist. fed.*, 1/2005

DELLA CANANEA G., *Autonomie regionali e vincoli comunitari*, in www.federalismi.it

DELLA VALLE E., «Tassa sul lusso»: la Corte di Giustizia completa l'epitaffio, in *Corr. trib.*, n. 3/2010

DEXIA (2008), *Les finances publiques territoriales dans l'Union européenne*, *Note de conjuncture*, in: www.dexia-creditlocal.fr

DICKMANN R., *La riforma della legislazione di finanza pubblica e del sistema del bilancio dello Stato e degli enti pubblici*, in www.federalismi.it

DI MARIA R., *Ripensare la natura di tributo proprio delle Regioni? Brevi riflessioni sulla evoluzione (semantica) della potestà legislativa regionale in materia tributaria (a margine di Corte cost., sent. n. 216/2009)*, in www.forumcostituzionale.it

DI PIETRO A., *Federalismo e devoluzione nella recente riforma costituzionale: profili fiscali*, in *Rass. trib.*, n. 1/2006

EINAUDI L., *Il dogma della sovranità e l'idea della Società delle Nazioni*, in *Il Corriere della Sera*, 28 dicembre 1918

ERMINI B., FIORILLO F., *Le Unioni di Comuni, tra principio di adeguatezza e esigenze di finanziamento*, in *La finanza locale in Italia - Rapporto 2007*, Milano, 2008

ESPOSITO C., *La Costituzione italiana*, Padova, 1954

ESPOSITO C., *Autonomie locali e decentramento amministrativo nell'art. 5 della Costituzione*, in *La Costituzione italiana; Saggi*, Padova, 1954

FALSITTA G., *Le imposte della regione Sardegna sulle imbarcazioni ed altri beni di “lusso” nelle “secche” dei parametri costituzionali e comunitari*, in *Corr. Giur.*, 7/2008

FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, 2005

FANTOZZI A., *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà impositiva in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2005

FÄRBER G., BARANOVA K. 2008 *Centralisation and decentralisation of fiscal federalism in Germany*, in www.federalismi.it

FALSITTA G., *Le imposte della regione Sardegna sulle imbarcazioni ed altri beni di "lusso" nelle "secche" dei parametri costituzionali e comunitari*, in *Corr. Giur.*, 7/2008

FEDELE A., *La potestà normativa degli enti locali*, in *Fin. loc.*, 1998

FEDELE A., *Federalismo fiscale e riserva di legge*, in *Rass. trib.*, 6/2010

FEDELE M., *Né uniti né divisi. Le due anime del federalismo all'italiana*, Roma, 2010

FERIOLI E., *Sui livelli essenziali delle prestazioni: le fragilità di una clausola destinata a contemperare autonomia ed eguaglianza*, in www.forumcostituzionale.it

FERRARA A., *L'incerta collocazione dell'ordinamento degli enti locali tra federalismo e municipalismo e il nodo delle funzioni fondamentali*, in www.federalismi.it

FERRARI G. F. (a cura di), *Federalismo, sistema fiscale, autonomie. Modelli giuridici comparati*, Roma, 2010

FERRARI G. F., *Il federalismo fiscale nella prospettiva comparatistica*, in G. F. FERRARI (a cura di), *Federalismo, sistema fiscale, autonomie. Modelli giuridici comparati*, Roma, 2010

FERRARI G. F., *Inquadramento generale dei rapporti finanziari tra lo Stato e gli enti locali*, in V. NICOTRA, F. PIZZETTI e S. SCOZZESE (a cura di), *Il federalismo fiscale*, Roma, 2009

FICARI V., *Scintille di autonomia tributaria regionale e limiti interni e comunitari*, in *Rass. trib.*, 2002

FICARI V., *Prime note sull'autonomia tributaria delle Regioni a Statuto speciale (e della Sardegna, in particolare)*, in *Rass. trib.*, 2001

FICARI V., *L'autonomia normativa tributaria degli enti locali e la legge finanziaria 2007*, in *Rass. trib.*, 2007

FICARI V., *Sulla legittimità dell'imposta regionale sarda sulle seconde case ad uso turistico*, in *Fisco*, 2007

FICHERA F., *Federalismo fiscale e Unione europea*, in *Rass. trib.*, 6/2010

- FIorentino L., *I profili organizzativi*, in *La legge delega sul federalismo fiscale*, in *Giorn. Dir. amm.*, 2009, VIII
- FIORILLO F., POLA G., *Forme di incentivo all'associazionismo*, Working paper Siep n. 466/2005
- FIORILLO F., ROBOTTI L. (a cura di), *L'unione di comuni. Teoria economica ed esperienze concrete*, Milano, 2006
- FLICK G. M., *La Costituzione, i diritti, la dignità delle persone*, relazione svolta all'incontro "Parole di giustizia. Nuovi diritti e diritti negati", La Spezia, 17 maggio 2009, paper
- FRANSONI G., *Gli aiuti di Stato fra autonomia locale e capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2006
- FRANSONI G., *La territorialità dei tributi regionali e degli enti locali*, in www.federalismi.it
- FRANSONI G., *Il presupposto dei tributi regionali e locali. Dal precetto costituzionale alla legge delega*, in *Riv. dir. trib.*, 3/2011
- FRANSONI, G., DELLA CANANEA G., *sub Art. 119*, in R. BIFULCO, A. CELOTTO e M. OLIVETTI (a cura di) *Comm. cost.*, Torino, 2006
- FREGNI M. C., *Riforma del Titolo V della Costituzione e federalismo fiscale*, in *Rass. trib.*, 2005
- FUSARO C., *Il processo federale in Italia: opportunità e rischi. Cosa apprendere, cosa evitare – Conclusioni al Seminario internazionale*, intervento al Seminario "Il processo federale in Italia – Una proposta comparata", Roma, 18-19 febbraio 2010, paper
- GALÁN GALÁN A., *Editoriale*, in *Ist. fed.*, 1/2011
- GALLO F., *L'autonomia tributaria degli enti locali*, Bologna, 1979
- GALLO F., *Ratio e struttura dell'Irap*, in *Rass. trib.*, 3/1998
- GALLO F., *Federalismo fiscale*, in *Enc. Giurid.* Treccani, *ad vocem*, Roma, 1996
- GALLO F., *Mercato unico e fiscalità: aspetti giuridici del coordinamento fiscale*, in *Rass. trib.*, 2000
- GALLO F., *Le risorse per l'esercizio delle funzioni amministrative e l'attuazione del nuovo articolo 119*, in G. BERTI, G.C. DE MARTIN, *Il sistema amministrativo dopo la riforma del titolo V della Costituzione*, Roma, 2002

- GALLO F., *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, in *Rass. trib.*, 2002
- GALLO F., *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, Regioni ed Enti locali*, in *Rass. trib.*, 2002
- GALLO F., *Il nuovo articolo 119 della Costituzione e la sua attuazione*, in *L'attuazione del federalismo fiscale. Una proposta*, a cura di F. BASSANINI e G. MACCIOTTA, Bologna, 2003
- GALLO F., *Quando l'attuazione del federalismo fiscale?*, in *Riv. dir. trib.*, 2003
- GALLO F., *Etica e giustizia nella «nuova» riforma tributaria*, in *Pol. Dir.*, 2003
- GALLO F., *Giustizia sociale e giustizia fiscale tra decentramento e globalizzazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2004
- GALLO F., *La nuova disciplina costituzionale della finanza. Problemi e prospettive*, in www.issirfa.it
- GALLO F., *Ancora in tema di autonomia tributaria delle Regioni e degli Enti locali nel nuovo Titolo V della Costituzione*, in *Rass. trib.*, 2005
- GALLO F., *Ordinamento comunitario, ordinamenti nazionali e principi fondamentali tributari*, in *Dir. prat. trib.*, 2006
- GALLO F., *Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari*, in *Rass. trib.*, 2006
- GALLO F., *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2007
- GALLO F., *La funzione del tributo ovvero l'etica delle tasse*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 2009
- GALLO F., *Giustizia sociale e giustizia fiscale tra decentramento e globalizzazione*, in *Riv. dir. trib.*, 10/2004
- GALLO F., *Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari*, in *Rass. trib.* 2/2006
- GALLO F., *I principi di diritto tributario: problemi attuali*, in *Rass. trib.*, 4/2008
- GALLO F., *I capisaldi del federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, II
- GALLO F., *L'Enciclopedia del diritto e l'evoluzione del diritto tributario*, in *Giur. Comm.*, 2009
- GALLO F., *Profili critici della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, 2/2010

- GALLO F. - MARCHETTI F., *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, 1/1999
- GAMBINO S., *Cittadinanza, funzioni pubbliche, federalismo*, in www.astridonline.it
- GAMBINO S., *Regionalismi e diritti di cittadinanza. La riforma degli Statuti in Spagna ed in Italia*, in www.federalismi.it
- GARDINI G., *Dalla “questione meridionale” alla “questione settentrionale”:* *l’amministrazione regionale in cerca di identità*, in *Ist. fed.*, 1/2.2010
- GENTILE A., *La gestione dei tributi locali*, in *Fisco*, 41/2005
- GENTILE A., *La potestà normativa degli enti locali*, in *Fisco*, 45/2005
- GENTILE A., *L’attuazione del prelievo in chiave federale*, in www.federalismi.it
- GIANFRANCESCO E., *La forma di governo regionale nella recente esperienza italiana*, in www.issirfa.it
- GIANFRANCESCO E., LUPO N., *I Consigli regionali tra nuovo che avanza e... vecchio che resta*, in *Filangieri*, 2009
- GIANFRANCESCO E., *L’attuazione dell’articolo 116, comma 3, e il riequilibrio del regionalismo italiano*, in *Italianieuropei*, 2010, 1
- GIANFRANCESCO E., *Incroci pericolosi: CEDU, Carta dei diritti fondamentali e Costituzione italiana tra Corte costituzionale, Corte di Giustizia e Corte di Strasburgo*, in *Rivista dell’Associazione Italiana dei Costituzionalisti*, 1/2011
- GIANNINI A. D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1968
- GIANNINI M. S., *Autonomia pubblica*, in *Enc. dir, ad vocem*, Milano, 1959, IV
- GIANNINI M. S., *Diritto amministrativo*, Milano 1970
- GIANNOLA A., *Dualismo trasferimenti e perequazione: dove va il sistema Italia?*, in *Rass. trib.*, n. 6/2010
- GIARDA P., *Le regole del federalismo fiscale nell’articolo 119: un’economista di fronte alla nuova Costituzione*, in *Regioni*, 2001
- GIARDA P., *Sull’incompletezza del sistema di federalismo fiscale previsto dalla nuova Costituzione: ci sono rimedi?*, in www.astrid-online.it
- GIARDA P., *Federalismo fiscale*, in *Enc. Novecento Treccani*, Roma, 2004

GIARDA P., *Titolo V e federalismo fiscale*, in *Ministero dell'economia e delle finanze – Gabinetto del Ministro – gruppo di lavoro sul federalismo fiscale*, coordinato dal Prof. Piero Giarda, Relazione finale (cd. Giarda-bis), dicembre 2006

GIORDANO A., IMBESI M. G., *La riforma federalista e le problematiche fiscali alla luce della Finanziaria 2008*, in *Rass. trib.*, n. 3/2008

GIOVANARDI A., *Riflessioni critiche sull'attribuzione alla giunta della potestà di determinazione delle aliquote dei tributi comunali e provinciali*, in *Riv. dir. trib.* 1/2001

GIOVANARDI A., *I poteri di differenziazione delle aliquote dei tributi locali: profili ricostruttivi*, in *Trib. loc. reg.*, 2/2005

GIOVANARDI A., *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, Milano, 2005

GIOVANARDI A., *Riflessioni critiche sulla ripartizione delle competenze legislative in materia tributaria tra Stato e Regioni alla luce della sentenza della Corte costituzionale sui tributi propri della Regione Sardegna*, in *Rass. trib.*, 2008

GIOVANARDI A., *La fiscalità regionale e locale nel d.d.l. Calderoli tra tributi propri derivati e principio di continenza: ci sarà un qualche spazio per i tributi propri in senso stretto di regioni e di enti locali?*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, II

GIOVANARDI A., *La fiscalità delle Regioni a statuto ordinario nell'attuazione del federalismo fiscale*, in *Rass. trib.*, n. 6/2010

GONZÁLEZ PIÑEIRO R., *Aiuti di stato, "selettività regionale" e politiche fiscali agevolative delle Regioni*, in *Riv. dir. trib.*, 2010

GRATTERI A., *La faticosa emersione del principio costituzionale di leale collaborazione*, in E. BETTINELLI - F. RIGANO (a cura di), *La riforma del Titolo V della Costituzione e la giurisprudenza costituzionale*, Quaderni del "Gruppo di Pisa", atti del seminario di Pavia svoltosi il 6-7 giugno 2003, Torino, 2004

GRAZIANO G., *La selettività e gli aiuti regionali*, in L. Salvini (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007

GRIJALBA M. A., *Il finanziamento territoriale in Spagna: dai trasferimenti ai tributi*, Università di Genova, DISEFIN, Working Paper n. 15/2004

GROPPI T., *Il federalismo*, Bari, 2004

GROPPI T., *La garanzia dei diritti tra Stato e Regioni dopo la riforma del Titolo V*, in www.federalismi.it

GROPPI T., *Il federalismo fiscale nel quadro costituzionale*, Audizione nell'ambito dell'indagine conoscitiva sui disegni di legge di attuazione dell'articolo 119 della

Costituzione in materia di federalismo fiscale - Commissioni riunite Affari costituzionali, Bilancio e Finanze, Senato della Repubblica 12 novembre 2008

GROPPI T., *L'evoluzione della forma di Stato in Italia: uno Stato regionale senz'anima?*, in www.federalismi.it

GROSSO E., *I doveri costituzionali*, Relazione al Convegno annuale 2009 dell'Associazione Italiana dei Costituzionalisti su «*Lo statuto costituzionale del non cittadino*», Cagliari, 16-17 ottobre 2009, *paper*

GUAZZAROTTI A., *Diritti fondamentali e Regioni: il nuovo Titolo V alla prova della giurisprudenza costituzionale*, in *Ist. fed.*, 5/2008

GUAZZAROTTI A., *I diritti fondamentali dopo Lisbona e la confusione delle fonti*, in www.associazionedeicostituzionalisti.it

GUASTINI R., *Legge (riserva di)*, in *Dig. disc. pubbl.*, IX, Torino, 1994

GUERRIERI G., *Tavola rotonda sul tema: proposte sostenibili per l'attuazione del federalismo fiscale*, in *Trib. loc. reg.*, 2/2007

GUIGLIA, G., *I livelli essenziali delle prestazioni alla luce della recente giurisprudenza costituzionale e dell'evoluzione interpretativa*, Padova, 2007

IFEL, *I numeri dei piccoli comuni*, 2007

IMMORDINO D., *La fiscalità di sviluppo nell'evoluzione dell'autonomia tributaria delle Regioni secondo la giurisprudenza comunitaria*, in *Fed. fisc.*, 2/2009

JORIO E., *Le contraddizioni e i limiti applicativi dell'art. 119 della Costituzione*, in www.federalismi.it

JORIO E., *Il federalismo fiscale esige un eguale punto di partenza. Una prima lettura della proposta Calderoli*, in www.federalismi.it

JORIO E., *Considerazioni in itinere sulla proposta di Calderoli*, in www.federalismi.it

JORIO E., *Il contributo delle leggi finanziarie 2003-2008 all'attuazione del federalismo fiscale*, in www.federalismi.it

JORIO E., *L'extra deficit sanitario: tra un sistema di controllo conflittuale e piani di rientro non propriamente adeguati*, in www.federalismi.it

JORIO E., *Federalismo fiscale e sanità*, in www.federalismi.it

JORIO E., *Un patto per la salute (e la finanziaria 2010) non propriamente compatibile con l'esordio del federalismo fiscale*, in www.federalismi.it

JORIO E., *Il Federalismo fiscale al Senato. Due new entry: il patto di convergenza e la perequazione infrastrutturale*, in www.federalismi.it

JORIO E., *Federalismo fiscale: costi standard in cerca d'autore*, in www.astrid-online.it

JORIO E., *Federalismo fiscale: la verità, prima di tutto, e poi gli strumenti per il cambiamento*, in www.federalismi.it

JORIO E., *Federalismo municipale: la determinazione dei costi e fabbisogni standard (e non solo)*, in www.federalismi.it

JORIO E., *Un primo esame del d. lgs. 68/2011 sul federalismo regionale e provinciale, nonché sul finanziamento della sanità (... cinque dubbi di incostituzionalità)*, in www.federalismi.it

JUDT T., *Guasto è il mondo*, Bari, 2011

LAMARQUE E., *Gli effetti delle sentenze della Corte di Strasburgo secondo la Corte costituzionale italiana*, in *Corr. giur.*, 7/2010

LAVAGNA C., *Istituzioni di diritto pubblico*, Torino, 1985

LEVI L., *Federalismo*, in *Enc. scienze soc. Treccani*, Roma, 1994

LO CICERO M., *L'economia e la politica economica nel Mezzogiorno. Dalla questione meridionale alla questione settentrionale (1995-2009)*, in *Economia italiana*, 2010/1

LOMBARDI G., *Doveri pubblici (dir. cost.)*, in *Enc. dir., agg.*, Milano, 2001

LUPI R., *Una proposta per la finanza regionale: la relazione della Commissione ministeriale*, in *Rass. trib.*, 1994

LUPI R., *L'Irap tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi*, in *Rass. trib.*, 1997

LUPI R. – STEVANATO D., *Il valore aggiunto tra IVA e IRAP: le due facce di un equivoco*, in *Riv. dir. fin.*, 2005

LUPI R., *Il fuorviante accostamento tra Iva ed Irap*, in *Rass. trib.*, 2005

LUPI R., *Fiscalità e tributi nel disegno di legge sul federalismo*, in *Corr. trib.*, 38/2008

LUPO N., *Il procedimento di attuazione della delega sul federalismo fiscale e le nuove sedi della collaborazione tra i diversi livelli territoriali: Commissione bicamerale, Commissione tecnica paritetica e Commissione permanente*, in www.federalismi.it

MACCIOTTA G., *Appunto sullo schema di d.d.l. del Governo sulla attuazione dell'articolo 119 della Costituzione – versione 16 aprile 2007*, in www.astrid-online.it

MAJOCCHI A., MURARO G., *Verso l'attuazione del federalismo fiscale*, in *Riv. dir. fin.*, 2006

MALANDRINO C., *L'invenzione della complementarità del pensiero federalista di Kant e Hamilton in Italia*, in http://www.montesquieu.it/biblioteca/Testi/Kant_ham.pdf

MALANDRINO C., *Sovranità nazionale e pensiero critico federalista dall'Europa degli Stati all'Unione federale possibile*, in *Quad. fiorentini*, 31/2002

MANGIAMELI S. (a cura di) *Il ruolo della Provincia nei sistemi territoriali Europei: Italia, Francia, Germania, Spagna, Regno Unito e Polonia. Modelli in comparazione*, in www.upinet.it/2504/spazio_europa_upi_tecla/il_ruolo_della_provincia_nei_sistemi_territoriali_europei

MANGIAMELI S., *Il contributo dell'esperienza costituzionale italiana alla dommatica europea della tutela dei diritti fondamentali*, in www.giurcost.org

MARONGIU G., *La disciplina sostanziale dell'imposta compete esclusivamente allo Stato*, in *Corr. trib.*, n. 40/2004

MARONGIU G., *Evoluzione e lineamenti della finanza locale in Italia*, in *Fin. loc.*, 2005, IX, p. 2

MARONGIU G., *Le tasse "Soru" e l'impatto con la Corte Costituzionale*, in *Giurisprudenza tributaria*, 2008

MARONGIU G., *Difficoltà attuative per la realizzazione del federalismo fiscale*, in *Corr. trib.*, n. 23/2009

MARONGIU G., *Federalismo fiscale: un progetto ambizioso per una realtà difficilissima*, in *Corr. trib.*, n. 47/2010

MARONGIU G., *La fiscalità delle province nel secondo novecento*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, I

MARONGIU G., *Il c.d. federalismo fiscale tra ambizioni, progetti e realtà*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, II

MARTINI G., *I recenti sviluppi del federalismo fiscale in Spagna*, in *Fed. fisc.*, 2/2007

MASSA PINTO I., in *Sussidiarietà (principio di): origini nel diritto della Chiesa cattolica*, in : http://www.dircost.unito.it/dizionario_pdf/MassaPinto-Sussidiarieta.pdf

MAZZILLO L., *Il federalismo fiscale e la lotta all'evasione*, in *La legge delega sul federalismo fiscale*, in *Giorn. Dir. amm.*, 2009, VIII

MELE E., *Manuale di diritto degli enti locali*, Milano, 2007

MELIS G., *La delega sul federalismo fiscale e la cosiddetta "fiscalità di vantaggio"*, in *Rass. trib.*, n. 4/2009

MELONI G., *L'ambito di operatività dei livelli essenziali delle prestazioni*, ne *I livelli essenziali delle prestazioni*, Formez, *Quaderno n. 46*

MENY Y., *Accentramento-decentramento*, in *Enc. scienze soc. Treccani*, Roma, 1994

MERLONI F., *Il destino dell'ordinamento degli enti locali e del relativo Testo Unico nel nuovo Titolo V della Costituzione*, in *Regioni*, 2002.

MERLONI F., *Le funzioni sovracomunali tra Provincia e Regione*, in *Ist. fed.*, suppl., 5/2006

MERLONI F., *Riflessioni sull'autonomia normativa degli enti locali*, in *Regioni*, 2008

MERLONI F., *Inattuazione del Titolo V e fallimento della via statutaria all'autonomia regionale. Moriremo tutti centralisti? Note italiane alla sentenza 31/2010 del Tribunal Constitucional spagnolo sullo Statuto della Catalogna*, in *Ist. fed.*, 1/2011

MICELI R., *Federalismo fiscale e responsabilità comunitaria degli Enti territoriali: riflessioni e prospettive*, in *Rass. trib.*, n. 6/2010

MICHELI G. A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1987

MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea Costituente. V Finanza. I. Relazione. I Appendice alla Relazione*, Roma, 1946.

MODUGNO F., *Fonti del diritto*, in *Dig. disc. pubbl.*, 2010

MORRONE A., *La Corte costituzionale riscrive il Titolo V?*, in www.forumcostituzionale.it

MORRONE A., *Principi di coordinamento e qualità della potestà tributaria di regioni e enti locali*, in *Giur. cost.*, 2004

MORRONE A., *La potestà tributaria degli enti locali nell'ordinamento costituzionale*, in *Tributi loc. reg.*, 1, 2005

MORRONE A., *Prime riflessioni sul disegno di legge in materia di federalismo fiscale*, in www.forumcostituzionale.it

- MORTATI C., *Commento all'art. 1*, in *Comm. Cost.*, a cura di G. BRANCA, Bologna, 1975
- MORTATI C., *La Costituzione italiana*, in *Una e indivisibile*, Milano, 2007
- MOSCHETTI F., *Federalismo e procedimento di applicazione del tributo: occasione per un confronto tra diverse culture*, in *Riv. dir. trib.*, 3/2002
- MURARO G., *Alla ricerca del costo standard*, in www.lavoce.info
- MURARO G. *Dal federalismo alla riforma fiscale*, in *Rass. trib.*, n. 6/2010
- MUSUMECI A., *Autonomia finanziaria, livelli di governo e finanziamento delle funzioni*, in BETTINELLI E., RIGANO F., *La Riforma del Titolo V della Costituzione e la giurisprudenza costituzionale*, Torino, 2004
- MUSOLINO S., *I rapporti Stato – Regioni nel nuovo titolo V alla luce dell'interpretazione della Corte Costituzionale*, Milano, 2007
- MUT AQUILAR I. e CUÉLLAR BARBEITO E., *Il federalismo fiscale in Spagna*, in A. De Petris (a cura di), *Federalismo fiscale "learning by doing": modelli comparati di raccolta e distribuzione del gettito tra centro e periferia*, Padova, 2010
- NICOTRA V., PIZZETTI F. e SCOZZESE S. (a cura di), *Il federalismo fiscale*, Roma, 2009
- NICOTRA V. - PIZZETTI F., *Federalismo demaniale: il primo passo nell'attuazione del federalismo fiscale*, in www.astrid-online.it
- NIKIFARAVA K., *L'autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali: lo stato di attuazione dell'art. 119 Cost. alla luce della giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in *Ist. fed.*, n. 6/2004
- NIKIFARAVA K., *L'autonomia finanziaria regionale e locale tra effettività ed esigenze di coordinamento*, in *Ist. fed.*, n. 5/2006
- OCCHIOCUPO N., *La "strategia unitaria" di Giuseppe Dossetti nella elaborazione della Costituzione*, in www.federalismi.it
- OCSE (2006), *The efficiency of sub-central spending, Workshop proceedings, OECD Network on fiscal relations across levels of government*, in: <http://www.oecd.org/dataoecd/57/60/38270199.pdf>
- OLIVETTI M., *sub Art. 1 Cost.*, in R. BIFULCO, A. CELOTTO e M. OLIVETTI (a cura di) *Comm. cost.*, I, Artt. 1- 54, Torino, 2006
- ONIDA V., *Alcune riflessioni sulle tendenze della forma di governo in Italia*, in *Quaderni del Centro studi parlamentari "Silvano Tosi"*, 1/1990

- ONIDA V., *Il regionalismo in Italia: origini, caratteri prospettive*, in *Quaderni del Centro studi parlamentari "Silvano Tosi"*, n. 3/1992
- ORLANDI M., *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, Napoli, 1995
- ORSI BATTAGLINI A., *Le autonomie locali nell'ordinamento regionale*, Milano, 1974
- ORTEGA ALVAREZ L., *Los Estatutos de Autonomía tras la sentencia del Tribunal Constitucional 31/2010*, in *Ist. fed.*, 1/2011
- OSCOLATI F., *L'Irap e il federalismo dimezzato*, paper in <http://www-1.unipv.it/websiep/>
- OSCOLATI F., *Tributi e altre entrate dei comuni*, in *Riv. dir. fin.*, 2007
- OSCOLATI F., *Commento al disegno di legge "Disposizioni di attuazione dell'articolo 119 della Costituzione" – nota per il Gruppo di lavoro sul federalismo fiscale*, 10 luglio 2007, www.astrid-online.it
- PACE A., *Dai diritti del cittadino ai diritti fondamentali dell'uomo*, in *Rivista dell'Associazione Italiana dei Costituzionalisti*, 2010
- PACINI M. (a cura di), *Un federalismo dei valori*, Torino, 1996
- PAJNO S., *Lo strano caso della competenza legislativa in materia di enti locali. Un percorso attraverso la giurisprudenza costituzionale*, in www.federalismi.it
- PAJNO A., *Gli elementi unificanti nel nuovo Titolo V della Costituzione*, in *L'attuazione del Titolo V della Costituzione*, Milano, 2005
- PALERMO F., *Quali vie d'uscita allo stallo del Titolo V?*, in www.federalismi.it
- PALERMO F., *La coincidenza degli opposti. L'ordinamento tedesco e il federalismo asimmetrico*, in www.federalismi.it
- PALERMO F., *Achille e la tartaruga. Ovvero, il futuro della specialità*, in www.federalismi.it
- PALOMBELLA G., *Diritti fondamentali. Argomenti per una teoria*, paper
- PARISIO V., *Europa delle autonomie locali e principio di sussidiarietà: la "Carta europea delle autonomie locali"*, in *Foro amm.*, 1995
- PAROLARI S., VALDESALICI A., *La riforma dell'ordinamento finanziario in Italia tra autonomia e solidarietà*, in *Revista d'estudis autonòmics i federals*, 14/2011
- PASTORE F., *Brevi considerazioni a margine del dibattito su giustizia politica e ragion di Stato*, in www.forumcostituzionale.it

- PECES-BARBA MARTINEZ G., *Diritti e doveri fondamentali*, in *Dig. disc. pubbl.*, V, Torino, 1991
- PEDRAZZA GORLERO M., *Il patto costituzionale. Potere e diritto fra protezione ed obbedienza*, Padova, 2009
- PEGORARO L., *Revisione costituzionale e potestà statutaria*, in *Dir. reg.*, 1/2009
- PEREZ R., *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali*, in *Rass. trib.*, 2007
- PEREZ R., *I tributi delle regioni*, in *La legge delega sul federalismo fiscale*, in *Giorn. dir. amm.*, 2009, VIII
- PEREZ R., *L'incerto percorso dell'autonomia finanziaria locale*, in *Giorn. Dir. amm.*, 2011, VI
- PERRONE L., *La sovranità impositiva tra autonomia e federalismo*, in *Riv. dir. trib.*, 2004
- PERRONE L., *I tributi propri regionali derivati*, in *Rass. trib.*, n. 6/2010
- PESARESI E., *La "determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni" e la materia "tutela della salute": la proiezione indivisibile di un concetto unitario di cittadinanza nell'era del decentramento istituzionale*, in *Giur. cost.*, 2006
- PETRILLO G., *Tributi, nuove entrate locali e loro controversa natura giuridica*, in F. AMATUCCI (a cura di), *Il nuovo sistema fiscale degli enti locali*, Torino, 2010
- PICA F., *L'ordinamento finanziario dei Comuni e la riforma del Titolo V della Costituzione*, Torino, 2003
- PICA F., *Le compartecipazioni nella riforma del Titolo V della Costituzione*, in *Rass. trib.*, 2003
- PICA F. (a cura di), *Il federalismo fiscale. "Schede tecniche" e "parole chiave"*, *Quaderno SVIMEZ* n. 12, Roma, 2009
- PICCIAREDDA F., *Federalismo fiscale e tributi propri della Regione Sardegna tra esigenze di coordinamento e tassazione ambientale*, in *Riv. dir. trib.*, 2007
- PIGNATONE R., *Principi fondamentali per il coordinamento del sistema tributario e ricorso alla delega legislativa in materia di federalismo fiscale*, in www.federalismi.it
- PINOTTI C., *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, Padova, 2000
- PINTO F., *Diritto degli enti locali*, Torino, 2003
- PINTO F., *Il nuovo regionalismo nel sistema delle fonti*, Torino 2004

PIRAINO A., *Linee per l'attuazione dell'art. 119 Cost. federalismo fiscale*, in www.federalismi.it

PISAURO, G., in *I rapporti finanziari tra Stato e Regioni (commento agli artt. 7, 8, 9, 10 e 20 della legge 42/2009)*, in V. NICOTRA, F. PIZZETTI e S. SCOZZESE (a cura di), *Il federalismo fiscale*, Roma, 2009

PITRUZZELLA G., *Quali poteri per l'autonomia locale*, in *Regioni*, 1/2008

PIZZETTI F., *Un federalismo per unificare il paese e rafforzare la democrazia (Commento all'art. 1)*, in V. NICOTRA, F. PIZZETTI e S. SCOZZESE (a cura di), *Il federalismo fiscale*, Roma, 2009

PIZZOLATO F., BUZZACCHI C., *Doveri costituzionali*, in *Dig. disc. pubbl.*, V, Torino, 2008

PLAZAS VEGA M., *Il concetto di tributo alla luce del rapporto tra il diritto finanziario pubblico ed il diritto tributario e tra il diritto comunitario ed il diritto nazionale*, in *Riv. dir. fin.*, 2003

POGGI A., *Il principio di sussidiarietà e il "ripensamento" dell'amministrazione pubblica (Spunti di riflessione sul principio di sussidiarietà nel contesto delle riforme amministrative e costituzionali)*, in *Scritti in onore di Fausto Cuocolo*, Milano 2005

POGGI A., *Soft law nell'ordinamento comunitario*, Relazione al Convegno dell'Associazione italiana dei costituzionalisti "L'integrazione dei sistemi costituzionali europeo e nazionali", Catania, 14 e 15 ottobre 2005, in www.astrid-online.it

POGGI A., *Costi standard e livelli essenziali delle prestazioni*, in V. NICOTRA, F. PIZZETTI e S. SCOZZESE (a cura di), *Il federalismo fiscale*, Roma, 2009

POGGI A., *Corte e doveri*, Relazione al Convegno *Corte costituzionale e sistema istituzionale*, Associazione Gruppo di Pisa, 4-5 giugno 2010, in www.gruppodipisa2010.it

POLA G., *Federalismo fiscale, oggi*, in *Ist. fed.*, 2004

POLA G., *Il finanziamento del governo comunale con risorse derivate in quattro realtà europee: principi, prassi, insegnamenti*, in *La finanza locale in Italia. Rapporto 2006*, Milano, 2007

POLA G., *Fusione o collaborazione? Le divergenti vie europee per superare la frammentazione comunale, con focus sui casi svizzero e francese*, in *La finanza locale in Italia. Rapporto 2007*, Milano, 2008

POLICE A., *Il c.d. federalismo demaniale: la devoluzione del patrimonio statale vista come misura di "semplificazione"*, in www.apertacontrada.it

- PREZIOSI C., *I nuovi poteri tributari delle autonomie locali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2005, I
- PRINCIPATO L., *I diritti costituzionali e l'assetto delle fonti dopo la riforma dell'art. 117 della Costituzione*, in *Giur. cost.* 2002
- PUZZO F., *Prime considerazioni intorno alla legge delega di attuazione dell'art. 119 della Costituzione*, in www.astrid-online.it
- RAFFIOTTA E. C., *Problemi in tema di potestà normativa degli enti locali*, in *Ist. fed.*, 2.2007
- RAGUCCI G., *Considerazioni sul disegno di legge delega per l'attuazione dell'art. 119 della Costituzione*, in *Fin. loc.*, 1-2/2008
- RAGUCCI G., *La legge delega per l'attuazione del federalismo fiscale (L. 5 maggio 2009, n. 42)*, in *Rass. trib.*, n. 3/2010
- RANDAZZO A., *Alla ricerca della tutela più intensa dei diritti fondamentali, attraverso il "dialogo" tra le Corti*, in www.giurcost.org
- REPOSO A., *Profili dello Stato autonomico. Federalismo e regionalismo*, Torino, 2005
- REGIONE EMILIA ROMAGNA, collana *Riforme per i diritti*, *Seconda relazione sullo stato di attuazione del programma di riordino territoriale*
- RESCIGNO G. U., *Principio di sussidiarietà orizzontale e diritti sociali*, in *Dir. pubbl.*, 2002
- RICOLFI L., *Il sacco del Nord. Saggio sulla giustizia territoriale*, Milano, 2010
- RIMOLI F., *Universalizzazione dei diritti fondamentali e globalismo giuridico: qualche considerazione critica*, in *Rivista dell'Associazione Italiana dei Costituzionalisti*, 2005
- RIVOSECCHI G., *Autonomia finanziaria e coordinamento della finanza pubblica nella legge delega sul federalismo fiscale* in www.astrid-online.it
- RIVOSECCHI G., *La determinazione dei fabbisogni standard degli enti territoriali: un elemento di incertezza nella via italiana al federalismo fiscale*, in www.federalismi.it
- RIVOSECCHI G., *Il coordinamento dinamico della finanza pubblica tra patto di stabilità, patto di convergenza e determinazione dei fabbisogni standard degli enti territoriali*, in *Rivista dell'Associazione Italiana dei Costituzionalisti*, 1/2012
- ROLLA G., *Diritto degli enti locali*, Milano, 2000
- ROLLA G., *La costruzione dello stato delle autonomie*, in *Ist. fed.*, 2005

- ROMANO A., voce *Autonomia*, in *Dig. disc. pubbl.*, II, Torino, 1987
- ROMANO S., *Frammenti di un dizionario giuridico*, Milano, 1983
- RONCHETTI L., *Federalismo fiscale: il futuro della riforma e lo stato attuale della giurisprudenza costituzionale*, in www.costituzionalismo.it
- ROSSI E., *Art. 2 Cost.*, in BIFULCO R., CELOTTO A., OLIVETTI M. (a cura di), *Comm. Cost.*, Torino, 2006
- ROSSI N., *Il silenzio del Sud*, in *Aspenia (Passaggio a Sud)*, 2010, 49
- ROZAS VALDÉS J. A., *La tassazione ambientale in Spagna*, in ANTONINI L. (a cura di), *L'imposizione ambientale nel quadro del nuovo federalismo fiscale*, Napoli, 2010
- RUFFILLI R., *La questione del decentramento nell'Italia liberale*, in *Quad. fior.*, 1988, XVII
- RUGGERI A., *Relazione all'incontro di studio su La giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo*, organizzato dal Consiglio Superiore della Magistratura, Roma 28 febbraio - 2 marzo 2007, *paper*
- RUGGERI A., *Neoregionalismo, dinamiche della normazione, diritti fondamentali*, in www.federalismi.it.
- RUGGERI A., *Carte internazionali dei diritti, Costituzione europea, Costituzione nazionale: prospettive di ricomposizione delle fonti in sistema*, in www.forumcostituzionale.it
- RUGGERI A., *Sistema integrato di fonti, tecniche interpretative, tutela dei diritti fondamentali*, in www.associazionedeicostituzionalisti.it
- RUGGERI A., *Dimensione europea della tutela dei diritti fondamentali e tecniche interpretative*, in www.federalismi.it
- RUGGERI A., *Conferme e novità di fine anno in tema di rapporti tra diritto interno e CEDU (a prima lettura di Corte cost. n. 311 e 317 del 2009)*, in www.forumcostituzionale.it
- RUGGERI A., *Rapporti tra Corte costituzionale e Corti europee, bilanciamenti interordinamentali e "controlimiti" mobili, a garanzia dei diritti fondamentali*, in *Rivista dell'Associazione Italiana dei Costituzionalisti*, 1/2011
- RUGGERI A., *Appunti per uno studio sulla dignità dell'uomo, secondo diritto costituzionale*, in *Rivista dell'Associazione Italiana dei Costituzionalisti*, 1/2011
- RUGGERI A., *Regioni e diritti fondamentali*, in *Giur. it.*, 6/2011

RUGGERI A., *Unità-indivisibilità dell'ordinamento, autonomia regionale, tutela dei diritti fondamentali*, in www.giurcost.org

RUGGERI A., *Il diritto "vecchio" e i modi del suo possibile svecchiamento, al servizio dei diritti fondamentali*, in *Rivista dell'Associazione Italiana dei Costituzionalisti*, 1/2012

RUGGIU I., *Il "ritorno" del principio di competenza*, in *Ist. fed.*, 1/2008

RUSSO P. – FRANSONI G., *Ripartizione delle basi imponibili e coordinamento del sistema tributario*, in *Rass. Trib.*, n. 6/2010

RUSSO V., *Lo stato di avanzamento della riforma costituzionale ed il blocco del federalismo fiscale*, in www.astrid-online.it

RUSSO V., *DDL Calderoli - AS 1117 - Attuazione dell'art. 119 Costituzione: guida alla lettura e prime osservazioni*, in *Riv. trib. loc. reg.*, 5/2008

SALAZAR C., *Gli interventi speciali ex art. 119, c. 5, Cost., secondo la sent. N. 451 del 2006: la Corte prosegue nella (ri)definizione del "federalismo fiscale a Costituzione inattuata*, in www.forumcostituzionale.it

SALERNO G. M., *Il progetto di legge sul Federalismo fiscale supera l'esame del Senato*, in www.federalismi.it

SALVINI L. (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007

SALVINI L., *I tributi propri di Regioni, Province e Comuni. Profili tributari*, in V. NICOTRA, F. PIZZETTI e S. SCOZZESE (a cura di), *Il federalismo fiscale*, Roma, 2009

SALVINI L., *Federalismo fiscale e tassazione degli immobili*, in *Rass. trib.*, n. 6/2010

SALVINI L., *I tributi comunali*, in *Giorn. dir. amm.*, 2011

SAPONARO F., *L'armonizzazione fiscale e il ruolo delle autonomie locali nel sistema pre-federale europeo*, in *Riv. dir. trib.*, 2002

SAVINO M., *I problemi istituzionali del federalismo fiscale: le riforme necessarie*, in *Economia italiana*, 2009/3

SCARLATO M., *Le politiche di sviluppo: effetti sulla convergenza o divergenza dei territori*, in *Economia italiana*, 2011/3

SCANU G., *Fiscalità locale e imposta di soggiorno, il caso di Roma Capitale*, in *Boll. Trib.*, 2011, VII

SCANU G., *La tassazione sui flussi turistici tra fiscalità locale e competitività: alcune esperienze europee a confronto*, in *Riv. dir. trib.* 2009, III

SCHEFOLD D. 2006 *Federalismo, regionalismo e riforma del federalismo tedesco*, in www.issirfa.it

SCHIAVOLIN R., *L'imposta regionale sulle attività produttive - profili sistematici*, Milano, 2007

SCIULLO G., *L'ordinamento degli enti locali e la competenza legislativa regionale*, in *Giorn. dir. amm.*, 10/2005

SCIUMBATA L. R., *Un modello di Stato federale: il Belgio*, in www.issirfa.it

SCUTO F., *Il «federalismo patrimoniale» come primo atto del legislatore delegato nell'attuazione della legge 42/2009*, in www.astrid-online.it

SELICATO G., *La nuova autonomia degli enti territoriali*, in *Dir. prat. trib.*, 2006

SELICATO P., *Imposizione fiscale e principio "chi inquina paga"*, in *Rass. trib.*, 2005

SEPE S., *A trent'anni dal DPR 616 del 1977: spunti per la discussione*, in www.astrid-online.it

SERGES G., *sub Art. 117 Cost.*, in R. BIFULCO, A. CELOTTO e M. OLIVETTI (a cura di) *Comm. cost.*, Torino, 2006

SERRENTINO R., *Il federalismo fiscale in Italia: genesi, prospettive di attuazione ed esigenze di tutela*, Napoli, 2009

SERVIZI STUDI DEL SENATO DELLA REPUBBLICA E DELLA CAMERA DEI DEPUTATI (a cura dei) 2008 - *Aspetti di rilievo costituzionale del federalismo fiscale in Italia*, in *temi del federalismo fiscale, Dossier n. 57 (Senato)/Documentazioni e Ricerche n. 20 (Camera), XVI legislatura*

SORRENTINO F., *Coordinamento e principi costituzionali*, in *Rass. trib.*, n. 6/2010

STAIANO S., *La sussidiarietà orizzontale: profili teorici*, in www.federalismi.it

STEVANATO D., *La questione*, in D. STEVANATO, R. LUPI, M.C. GUERRA e C. BUSANA BANTERLE, *Il federalismo fiscale come trasferimento del gettito nelle aree di produzione*, in *Dialoghi tributari*, n. 4/2008

STEVANATO D., *I "tributi propri" delle Regioni nella legge delega sul federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, I

SVIMEZ, *Il disegno di legge delega in materia di federalismo fiscale e le Regioni del Mezzogiorno*, in *Quaderni SVIMEZ*, n. 12/2007

TARZIA A., *Regimi e forme di finanziamento degli enti locali nell'ordinamento spagnolo*, in G. F. FERRARI (a cura di), *Federalismo, sistema fiscale, autonomie. Modelli giuridici comparati*, Roma, 2010

- TESAURO F., *Le basi costituzionali della fiscalità regionale e locale*, in *Fin. loc.*, n. 9/2005
- TESAURO G., *Diritto comunitario*, Padova, 2005
- TONDI DELLA MURA V., *La solidarietà fra etica ed estetica. Tracce per una ricerca*, in *Rivista dell'Associazione Italiana dei Costituzionalisti*, 2010
- TONETTI A., *Le risorse straordinarie dello Stato*, in *La legge delega sul federalismo fiscale*, in *Giorn. Dir. amm.*, 2009
- TORNOS MAS J., *La sentencia del Tribunal Constitucional español 31/2010 sobre el Estatuto de Autonomía de Cataluña*, in *Ist. fed.*, 1/2011
- TOSI L., *Finanza locale*, in *Dig. disc. priv.*, Sez. comm., VI, Torino, 1991
- TOSI, L., voce *Finanza locale*, in *Dig. Comm. Aggiornamento*, Torino 2000
- TOSI, L., GIOVANARDI, A., *Federalismo (diritto tributario), ad vocem*, in S. CASSESE (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, Milano 2006
- TREMONTI G., *Uscita di sicurezza*, Milano, 2012
- TREMONTI G., VITALETTI G., *Il federalismo fiscale. Autonomia municipale e solidarietà sociale*, Bari, 1994
- TROILO S., *L'articolazione della forma di governo regionale dopo l'adozione dei nuovi statuti ordinari, tra uniformità del modello e spunti di differenziazione nei singoli enti territoriali*, in www.federalismi.it
- UCKMAR V., *Federalismo fiscale tra autonomia e solidarietà*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, II
- URICCHIO A., *Tributi regionali propri e impropri alla luce della riforma del Titolo V della Costituzione e della giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in *Fin. loc.*, 6/2006
- URICCHIO A., *Federalismo fiscale: la cornice costituzionale e il modello delineato dalla riforma «Calderoli»*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, II
- VENTURA L., *Art. 54*, in G. BRANCA, A. PIZZORUSSO (a cura di), *Comm. Cost.*, Bologna, 1994
- VERRIGNI C., *La rilevanza del principio comunitario "chi inquina paga" nei tributi ambientali*, in *Rass. trib.*, 2003
- VERRIGNI C., *Le accise nel mercato unico europeo*, in *Riv. dir. fin.*, 2007

VIDAL PRADO C., *El Fondo de Compensación Interterritorial*, in *Anuario jurídico de La Rioja*, 8/2002

VIGATO E., *Il federalismo fiscale ed i lavori preparatori. La corsa ad ostacoli di un progetto condiviso*, in www.federalismi.it

VIGATO E., *Il ruolo della Copaff nel sistema di governance del federalismo fiscale*, in www.federalismi.it

VILLA A., *L'autonomia di entrata e di spesa dei Comuni*, in *La legge delega sul federalismo fiscale*, in *Giorn. Dir. amm.*, 2009, VIII

VILLANI S., *Il d.d.l. sul federalismo fiscale: alcune osservazioni in materia di "regionalizzazione" dell'Iva e di lotta all'evasione fiscale*, in *Rass. trib.*, n. 1/2008

VIPIANA P., *Federalismo demaniale: le vicende successive alla prima attuazione del d. lgs. n. 85 del 2010*, in *Quad. Reg.*, 2/2010

VITALETTI G. (a cura di) 2005 *Dossier sul federalismo fiscale*, in <http://www.sitiarcheologici.palazzochigi.it/www.governo.it/maggio%202006/www.governo.it/Presidenza/ACoFF/index.html>

VITALETTI G., *Il federalismo fiscale, ovvero: dalle imposte manna alle imposte talenti*, in ANTONINI L. (a cura di), *Verso un nuovo federalismo fiscale*, Milano, 2005

VITALETTI G., *Il sistema tributario nel contesto federalista: le proposte dell'Alta Commissione*, in *Riv. dir. fin.*, 2006

WEILER J. H. H., *Europe after Maastricht – Do the New Clothes have an Emperor?*, in *Harvard Jean Monnet Working Paper*, 1995, n. 12, in: <http://centers.law.nyu.edu/jeanmonnet/papers/95/9512ind.html>

WOELK J., *Quale futuro per il federalismo tedesco? Sviluppi istituzionali in Germania nell'ultimo decennio*, in *Ist. fed.*, 2000

WOELK J., *La riforma del sistema federale tedesco: riuscito il primo atto*, in www.federalismi.it

ZANARDI A. (a cura di), *Per un federalismo fiscale responsabile e solidale*, Bologna, 2006

ZANARDI A., *Federalismo fiscale tra autonomia e solidarietà*, in A. ZANARDI (a cura di), *Per lo sviluppo. Un federalismo fiscale responsabile e solidale*, Bologna, 2006

ZANARDI A., ARACHI G., *Federalismo e concorrenza fiscale*, in www.lavoce.info

ZATTI A., *Tassazione ambientale e federalismo fiscale: riflessioni e prospettive, con particolare riferimento al caso italiano*, in www-5.unipv.it/webdesed/quaderni.php,

Quaderni del Dipartimento di economia, statistica e diritto dell'Università di Pavia,
2011, VIII

ZORZI GIUSTINIANI A., *Competenze legislative e «federalismo fiscale» in sei ordinamenti liberal-democratici*, in *Quad. cost.*, 1999