



10 MARZO 2021

Per un recupero dei principi del
federalismo fiscale in tema di finanza
degli enti locali

di Giacomo Menegatto

Cultore della materia in ELP - *Global English for Legal Studies*



Per un recupero dei principi del federalismo fiscale in tema di finanza degli enti locali*

di **Giacomo Menegatto**

Cultore della materia in ELP - *Global English for Legal Studies*

Abstract [It]: Il presente contributo si propone di offrire una breve panoramica del fenomeno del federalismo fiscale – *in primis*, dal punto di vista costituzionale – e del suo stato di (in)attuazione, ad oltre un decennio di distanza dalla legge di delega n. 42/2009 e dai numerosi decreti attuativi che ne hanno seguito l’emanazione, indagando l’opportunità di una riscoperta dei principi ivi contenuti. Si concentrerà, poi, l’attenzione sul tema della finanza degli enti locali, analizzandone le prospettive di sviluppo e di riforma alla luce del nuovo disegno di legge di revisione del Testo unico per l’ordinamento degli enti locali, collegato alla manovra di bilancio per il 2021.

Abstract [En]: This paper aims to offer a brief panoramic of the fiscal federalism – especially, from a constitutional point of view – and its state of (un)fulfillment, more than ten years after the italian l. n. 42/2009 and the many implementation decrees that have followed its enactment, investigating the opportunity of a return to its principles. The essay will then focus the attention on the topic of the finance of the local entities, analyzing their perspectives of development and reform in the light of the new bill about the review of the italian local entities code, related to the budget plan for 2021.

Parole chiave: federalismo fiscal; finanza locale; enti locali; tributi locali; l. n. 42/2009

Keywords: fiscal federalism; local finance; local entities; local taxation; l. n. 42/2009

Sommario: 1. Premessa. L’essenza del federalismo fiscale. 2. Uno sguardo alla realtà. 3. Il disegno federalista: oltre l’art. 119 Cost. 4. La legge n. 42/2009: un decennio di inattuazione. 5. Il (complesso) quadro della fiscalità municipale. 6. Prospettive di riforma del TUEL in tema di finanza degli enti locali. 7. Considerazioni conclusive.

1. Premessa. L’essenza del federalismo fiscale

“Così l’imposta è sì votata dal legislatore, ma è il comune che la ripartisce e la esige; l’esistenza di una scuola è imposta, ma è il comune che la costruisce, la paga e la dirige. In Francia, l’esattore dello stato esige anche le tasse comunali; in America, l’esattore comunale esige anche le tasse dello stato”¹. Basterebbe questa elementare descrizione – che può vantare il pregio della concretezza, a scapito delle tante dissertazioni (rimaste) astratte che, negli ultimi dieci anni, sono state elaborate sul tema – ad illuminare l’essenza più profonda del fenomeno noto come *federalismo fiscale*². Essenza che, evidentemente,

* Articolo sottoposto a referaggio.

¹ A. DE TOCQUEVILLE, *La democrazia in America*, a cura di G. Candeloro, Bur Rizzoli, Milano, 2015, p. 75.

² La letteratura che si è occupata del federalismo fiscale – prima e dopo l’emanazione della legge di delega n. 42/2009 – è vastissima. Tra i contributi più significativi, si possono ricordare, a titolo esemplificativo: M. BERTOLISSI, *Lineamenti costituzionali del “Federalismo Fiscale”. Prospettive comparate*, Cedam, Padova, 1982; M. BERTOLISSI, *“Rivolta fiscale” federalismo riforme istituzionali. Promemoria per un’Italia che cambia*, Cedam, Padova, 1997, spec. pp. 77 ss.; M. BERTOLISSI, *Federalismo fiscale e forma di Stato nell’ordinamento italiano*, in A. MAJOCCHI - D. VELO (a cura di), *Federalismo fiscale: una nuova sfida per l’Europa*, Cedam, Padova, 1999, 119 ss.; M. BERTOLISSI, *Il c.d. federalismo fiscale*, in P. CAVALIERI - E. GIANFRANCESCO (a cura di), *Lineamenti di diritto costituzionale della Regione Veneto*, Giappichelli, Torino, 2013, pp. 427 ss.; G. TREMONTI - G.

non può che risiedere nell'imprescindibile correlazione tra assegnazione di *funzioni* e reperimento di *risorse*. Così – per riprendere la descrizione di Tocqueville che si è appena menzionata –, l'ente locale ha la possibilità di onorare le proprie attribuzioni (nel caso di specie, l'istituzione di una scuola) nella misura in cui disponga concretamente dei mezzi per farvi fronte: infatti, è del tutto inutile – per non dire dannoso – essere gravati di funzioni se la distribuzione di queste ultime non viene accompagnata da effettivi meccanismi di finanziamento³. È una condizione fondamentale, che, come è noto, può realizzarsi o attraverso un sistema di finanza derivata, eterodiretto, basato sul trasferimento delle risorse dal centro alla periferia e, dunque, sulla devoluzione agli enti decentrati di parte del gettito erariale; o, in alternativa, per il tramite di un sistema vocato all'autonomia finanziaria, alla valorizzazione dell'imposizione locale, alla responsabilizzazione dei centri di spesa⁴. Responsabilizzazione che, ove concretamente attuata, potrebbe essere in grado di garantire davvero una più efficiente allocazione delle risorse a disposizione

VITALETTI, *Il federalismo fiscale. Autonomia municipale e solidarietà sociale*, Laterza, Roma-Bari, 1994; P. GIARDA, *Regioni e federalismo fiscale*, il Mulino, Bologna, 1995; E. DE MITA, *Le basi costituzionali del federalismo fiscale*, Giuffrè, Milano, 2009; G. BIZIOLI, *Il federalismo fiscale*, Rubbettino, Soveria Mannelli, 2009; V. NICOTRA - F. PIZZETTI - S. SCOZZESE (a cura di), *Il federalismo fiscale*, Donzelli, Roma, 2009; A. FERRARA - G.M. SALERNO (a cura di), *Il "federalismo fiscale". Commento alla legge n. 42 del 2009*, Jovene, Napoli, 2010; L. ANTONINI (a cura di), *Verso un nuovo federalismo fiscale*, Giuffrè, Milano, 2005, all'interno del quale v., in particolare, M. BERTOLISSI, *Una riflessione sul federalismo fiscale* (ivi, 137 ss.); L. ANTONINI, *Le coordinate del nuovo federalismo fiscale*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 2/2009, pp. 233 ss.; L. ANTONINI, *Federalismo all'italiana*, Marsilio, Venezia, 2013; A. BRANCASI, *Il federalismo fiscale ed il federalismo demaniale*, in *Ius publicum*, n. 1/2011; F. GALLO, *Federalismo fiscale*, in *Enc. giur.*, XXV, Istituto della Enciclopedia Italiana, Roma, 1996, *ad vocem*; F. GALLO, *I capisaldi del federalismo fiscale*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 2/2009, pp. 209 ss.; F. GALLO, *I principi del federalismo fiscale*, ivi, n. 1/2012, 1 ss.; nonché, più di recente, F. GALLO, *Il tramonto del federalismo fiscale*, ivi, n. 4/2016; A. MORRONE, *Il tempo del federalismo fiscale*, in *Il Mulino*, n. 6/2008, pp. 981 ss.; A. MORRONE, *Verso il federalismo fiscale?*, in *Corriere giuridico*, n. 11/2008, pp. 1485 ss.; A.E. LA SCALA (a cura di), *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, Giappichelli, Torino, 2010; C. BUCCICO, *Alcuni spunti di riflessione sull'attuazione del federalismo fiscale*, in *Rassegna tributaria*, n. 5/2009, pp. 1301 ss.; A.F. URICCHIO, *Federalismo fiscale: la cornice costituzionale e il modello delineato dalla riforma Calderoli*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 2/2009, pp. 277 ss.; R. PERRONE CAPANO, *I limiti del federalismo fiscale tra aspirazioni localistiche, incongruenze istituzionali e competizione internazionale*, in *Studi in onore di Michele Scudiero*, Jovene, Napoli, 2008, pp. 1705 ss.; R. PERRONE CAPANO, *Verso il federalismo fiscale tra limiti istituzionali non risolti e persistenti criticità del sistema tributario italiano*, in *Innovazione e Diritto*, 1/2009, pp. 1 ss.; F. BASSANINI, *Una riforma difficile (ma necessaria): il federalismo fiscale alla prova della sua attuazione*, in *Astrid Online*, 2010. Per una prospettiva transnazionale, v. G. BELLOMO, *Il difficile cammino del federalismo fiscale in Italia: tra vincoli europei e standardizzazione della spesa per gli Enti territoriali*, in *federalismi.it*, n. 7/2018; F. SANTAGATA, *Verso un federalismo fiscale europeo*, ivi, n. 15/2018; G. MASSA GALLERANO, *Federalismo fiscale in Italia e Spagna. Elementi costitutivi, inattuazione e questioni aperte*, ivi, n. 2/2018.

Interessante, curato ed approfondito è anche il documento elaborato dai Servizi Studi del Senato della Repubblica e della Camera dei deputati, *Aspetti di rilievo costituzionale del federalismo fiscale*, Dossier - XVII Legislatura, marzo 2017, rinvenibile al seguente link: <https://www.senato.it/service/PDF/PDFServer/BGT/01008590.pdf>.

³ Lo ricorda, ad esempio, M.S. GIANNINI, voce *Autonomia pubblica*, in *Enc. dir.*, IV, Giuffrè, Milano, 1959, p. 364: "In quanto (...) soggetti del rapporto sono persone giuridiche pubbliche, è evidente che ciascuna di esse, per essere soggetto giuridico non può non avere proprie finanze, proprio patrimonio, propri poteri di autodeterminazione, direzione, gestione, ecc."

⁴ Cfr. C. ARENA, *La finanza locale*, in MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente. V. Finanza. I. Relazione*, Istituto Poligrafico dello Stato, Roma, 1946 (sul quale v. *infra*, spec. sub 3), p. 338: "L'accentramento vuole uniformità e questa sommerge le responsabilità; che, d'altra parte, sono necessarie alle varie situazioni dell'autogoverno, se questo deve avere poteri effettivi, con risorse sufficienti (...) la libertà di spendere deve essere, finché possibile, nelle mani di chi ha la libertà e possibilità di levare entrate".

dell'ente substatele: risponde ad una massima d'esperienza piuttosto elementare, infatti, che chi è chiamato a spendere e gestire denaro proprio – vale a dire, che si è procacciato da sé –, assumerà, quantomeno, un atteggiamento di maggior prudenza e serietà rispetto a chi, invece, si trova ad essere destinatario di una dotazione finanziaria che gli proviene – si potrebbe dire, *ex machina* – da altri.

Un discorso attorno al tema che ci si prefigge qui di affrontare, insomma, non può che cominciare fissando un sintetico, ma irrinunciabile, punto di partenza: è necessario prendere atto, epurandone la nozione da superflue sovrastrutture, di quale sia la funzione ultima del federalismo fiscale, in modo tale che una riflessione relativa all'opportunità, nel tempo che stiamo vivendo, di una sua riscoperta e di un suo rilancio possa dirsi dotata, se non di una qualche utilità, per lo meno di un qualche senso. E tale funzione ultima, come si è accennato, risiede proprio nella creazione di una stretta correlazione tra *responsabilità di entrata e responsabilità di spesa*, che possa garantire, finalmente, una maggiore *responsabilità* – in primo luogo, da parte dei pubblici amministratori – nella gestione del denaro pubblico. Del resto, come osservava Luigi Einaudi, “La classe politica non si forma tuttavia se l'eletto ad amministrare le cose municipali o provinciali o regionali non è pienamente responsabile per l'opera propria. Se qualcuno ha il potere di dare a lui ordini o di annullare il suo operato, l'eletto non è responsabile e non impara ad amministrare. Impara ad ubbidire, ad intrigare, a raccomandare, a cercare appoggi. Dove non esiste il governo di se stessi e delle cose proprie, in che cosa consiste la democrazia?”⁵.

2. Uno sguardo alla realtà

La realtà è sotto gli occhi di tutti. Ed è sempre dalla realtà che il giurista deve muovere la propria riflessione, per non cedere alla tentazione di un discorso meramente esegetico, formalistico, fine a se stesso. È necessario, infatti, non perdere di vista la necessità di “misurarsi costantemente con le vicende umane e istituzionali, le quali soltanto sono in grado di dare la misura dell'effettività di una costituzione”⁶.

⁵ L. EINAUDI, *Via il Prefetto!*, 1944, ora in ID., *Il buongoverno. Saggi di economia e politica (1897-1954)*, a cura di E. Rossi, Laterza, Bari, 2004, pp. 51-52. Ma si veda anche la limpida notazione di F. REVIGLIO, *La spesa pubblica. Conoscerla e riformarla*, Marsilio, Venezia, 2007, p. 139: “In base al criterio di responsabilità chi è competente nella spesa deve essere anche responsabile del suo finanziamento. L'applicazione del principio della responsabilità discende dalla constatazione che nelle strutture decentrate dotate di autonomia tributaria vi è una maggiore capacità di controllo della spesa pubblica grazie all'esercizio della responsabilità fiscale e al conseguente maggiore controllo esercitati dagli amministratori sui loro rappresentanti”.

⁶ Così, M. BERTOLISSI, *Autonomia. Ragioni e prospettive di una riforma necessaria*, Marsilio, Venezia, 2019, p. 26, che aggiunge: “Il *popolo* non è una astrazione ed è necessario evitare che si trasformi in *plebe*”. Del resto, non va dimenticato l'insegnamento di A. GUARINO, *La coda dell'occhio. Appunti e disappunti di un giurista*, Cedam, Padova, 2009, p. 8, stando al quale “Il diritto, quello genuino, nasce inarrestabilmente dalla storia, dall'economia, dalla realtà sociale effettivamente sentita dalla gente”.

Così, da un lato, il debito pubblico aumenta in maniera vertiginosa e si avvia, quest'anno, a raggiungere quota 156% del Pil⁷; il tasso di disoccupazione generale è stabile al 9,7%, mentre quello relativo alla disoccupazione giovanile sale al 32,1%⁸; l'evasione fiscale è patologica; la spesa per investimenti⁹ necessita di continuo sostegno in quanto ancora, perennemente, inadeguata.

Dall'altro lato, le elezioni amministrative del 2020 hanno manifestato un dato inequivocabile: ovunque, da Nord a Sud, tutti i Presidenti di Giunta regionale ricandidatisi per un secondo o un terzo mandato sono stati riconfermati con percentuali elevatissime¹⁰. Allo stesso modo, anche molti Sindaci hanno ottenuto, nei loro Comuni, risultati analoghi. Circostanze, queste ultime, che non devono essere sottovalutate, in quanto denotano una peculiare attenzione dell'elettorato verso i propri *territori* e una particolare fiducia verso gli *amministratori locali*, ritenuti capaci e, dunque, premiati – indipendentemente dall'appartenenza partitica – alla luce dei *fatti* concretamente posti in essere, delle opere realizzate, dei problemi risolti: di quanto, cioè, i cittadini hanno potuto apprezzare direttamente, senza intermediari di sorta, nell'ambito dei livelli di governo a loro più vicini. *Fiducia* – quella accordata a chi amministra i territori –, che si pone nettamente in controtendenza rispetto alla disarmante *sfiducia* che invece, normalmente, riguarda la classe politica centrale – partiti compresi¹¹ –, accusata di un'inerzia ormai divenuta ingiustificabile.

Inoltre, non si può non ricordare come, tre anni or sono, siano stati avviati – tra alcune Regioni e il Governo – i negoziati per l'ottenimento di quelle “ulteriori forme e condizioni particolari di autonomia” cui fa riferimento l'art. 116, 3° co., Cost.¹². Più nello specifico, le tre Regioni che sono già giunte, nel 2018,

⁷ CORTE DEI CONTI, *Rapporto sul coordinamento della finanza pubblica*, 2020, 10: “Con la riduzione del prodotto nominale, pari al 7,1 per cento (-8 per cento il calo del Pil reale) il rapporto debito/Pil passa dal 134,8 al 155,7 per cento. Alla fine dell'anno successivo l'incremento dello stock rispetto al 2019 si porta a 283 miliardi sopra il livello pre-Covid-19, con la consistenza che sale fino a circa 2.700 miliardi”.

⁸ Dati ufficiali ISTAT, *Occupati e disoccupati*, comunicato stampa, 1° ottobre 2020 (relativo al mese di agosto).

⁹ CORTE DEI CONTI, *Rapporto sul coordinamento della finanza pubblica*, cit., p. 30: “Negli ultimi anni i bilanci delle amministrazioni pubbliche sono stati, come già ricordato, sottoposti, dati i vincoli di natura finanziaria, a una pressione che ha determinato una sostanziale riduzione della spesa per investimenti pubblici”.

¹⁰ È quanto avvenuto, prima (26 gennaio), in relazione al Presidente della Regione Emilia-Romagna (51,42%) e, poi (20 e 21 settembre), con riferimento ai Presidenti delle Regioni Veneto (76,79%), Campania (69,48%), Liguria (56,13%) e Puglia (46,78%).

¹¹ Si veda, a conferma di ciò, CENSIS, *53° Rapporto sulla situazione sociale del Paese*, 6 dicembre 2019: “I limiti della politica attuale sono nella rassegnazione a non decidere. Non per aver scelto, ma per non averlo fatto, la politica ha fallito e ha smarrito se stessa. Vedendo cadere al suo punto più basso l'interesse a fare politica, a essere presenti e partecipi alla responsabilità collettiva, l'affidabilità delle sue parole, gli italiani non si sentono orfani: più semplicemente si sono disconnessi dalla politica, limitandosi al più ad osservarla, come in un reality”.

¹² Al momento – oltre alle tre Regioni (Veneto, Lombardia ed Emilia-Romagna) che hanno già sottoscritto, nel febbraio 2018, accordi preliminari –, sette Regioni ordinarie hanno richiesto l'avvio delle trattative con il Governo (Campania, Liguria, Lazio, Marche, Piemonte, Toscana, Umbria); tre Regioni hanno assunto iniziative prodromiche (Basilicata, Calabria e Puglia); mentre soltanto due Regioni (Abruzzo e Molise) non hanno ancora avviato alcuna iniziativa formale. Intorno al tema dell'autonomia differenziata, v., in particolare, M. BERTOLISSI, *Autonomia. Ragioni e prospettive di una riforma necessaria*, cit; per una visione sostanzialmente opposta, v., invece, G. VIESTI, *Verso la secessione dei ricchi? Autonomie regionali*

a siglare degli accordi preliminari mirano, sostanzialmente, all’attribuzione della totalità (o quasi) delle materie di competenza concorrente di cui all’art. 117, 3° co., Cost. È inevitabile, allora, che – alla luce della centralità assunta, negli ultimi tempi, dal dibattito concernente il regionalismo differenziato – si ponga anche l’esigenza (non più prorogabile) di definire compiutamente un sistema di finanziamento atto a far fronte alle funzioni che verranno, presto o tardi, assegnate¹³. E questo, per evitare di incorrere in quella che è stata accortamente definita “autonomia inautonoma”¹⁴: vale a dire, nell’ennesimo groviglio di proposizioni normative destinate a rimanere prive di qualunque effettività.

Dunque, patologie tradizionali della Repubblica, contingenze momentanee, difficoltà economiche, tendenze politiche, inclinazioni sociali, prospettive future, progetti istituzionali: tutto sembra reclamare, a gran voce, un cambio di passo. Ma rispetto a cosa? E in quale direzione?

3. Il disegno federalista: oltre l’art. 119 Cost.

È opportuno, innanzi tutto, cercare di rispondere al primo dei due quesiti che si sono appena formulati. Se è vero ciò che sosteneva Costantino Mortati – ossia che l’autonomia finanziaria costituisce “la pietra angolare del sistema”¹⁵ –, occorre volgere lo sguardo alle condizioni “strutturali” in cui, attualmente, la medesima si trova a versare, onde verificare il concreto stato di “sostenibilità” e “stabilità” dell’edificio repubblicano, alla luce dei disposti – costituzionali e legislativi – vigenti in materia.

e unità nazionale, Laterza, Roma-Bari, 2019. Con particolare riguardo al percorso (si potrebbe dire pionieristico) intrapreso, già a partire dal lontano 1992, dalla Regione Veneto, mi sia permesso di rinviare a G. MENEGATTO, *In cammino verso l'autonomia differenziata*, in M. BERTOLISSI (a cura di), *La Regione del Veneto. Il futuro estratto dai fatti. 1970-2020*, Marsilio, Venezia, 2020, pp. 477 ss. Per un analitico commento all’art. 116, 3° co., Cost., si possono scorrere le pagine di A. MORRONE, *Il regionalismo differenziato. Commento all’art. 116, comma 3, della Costituzione*, in *Federalismo fiscale*, n. 1/2007, pp. 139 ss.

¹³ Non sottovaluta questo aspetto il disegno di legge-quadro recante “Disposizioni per l’attuazione dell’autonomia differenziata di cui all’articolo 116, terzo comma, della Costituzione”, collegato alla manovra di bilancio 2020-2022 (cfr. Nota di aggiornamento al Documento di Economia e Finanza 2020, p. 19): nella sua generale concisione, vengono, infatti, auspicati il finanziamento delle funzioni attribuite alle Regioni tramite compartecipazione al gettito erariale maturato nel proprio territorio, nonché un graduale superamento, per tutti i livelli istituzionali, del criterio della spesa storica, a favore della valorizzazione dei fabbisogni standard.

¹⁴ Così, F. TESAURO, *In tema di potestà tributaria delle Regioni*, in *Le Regioni*, n. 6/1987, p. 1610: “la Corte costituzionale ha tracciato, nella sentenza n. 271/1986, il quadro costituzionale dell’autonomia tributaria delle Regioni (a Statuto ordinario); nel modello tracciato dalla Corte, questa autonomia significa potestà normativa assolutamente vincolata, sostanzialmente vuota di capacità di determinazione di scelte autonome; è, insomma, un’autonomia inautonoma”.

Del resto, non si può non condividere la limpida notazione di G. FRANSONI - G. DELLA CANANEA, *Art. 119*, in R. BIFULCO - A. CELOTTO - M. OLIVETTI (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, Utet Giuridica, Torino, 2006, p. 2361: “la dottrina ha sempre unanimemente riconosciuto lo stretto collegamento esistente fra autonomia, nel senso più ampio, e capacità di autodeterminazione delle entrate. L’autonomia, infatti, consiste nella possibilità di stabilire gli obiettivi e quindi di disporre dei mezzi per perseguirli. Là dove i mezzi finanziari siano ‘eterodeterminati’ – come avviene se la finanza è alimentata essenzialmente dai trasferimenti disposti da altro ente – risulta compressa l’autonomia *tout court*”.

¹⁵ C. MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico*, II, Cedam, Padova, 1976, p. 906.



A differenza di quanto si potrebbe approssimativamente pensare, il termine di riferimento, cui ancorare la riflessione relativa all'attuazione (*rectius*, all'inattuazione) del disegno federalista in Italia, non può essere individuato, in maniera esclusiva ed isolata, nell'art. 119 Cost., che rappresenta, in realtà, soltanto la punta di quell'iceberg, estremamente profondo e frastagliato, che è il complessivo ordito costituzionale¹⁶. Una visione sistematica, infatti, non può trascurare la lettura dei principi – tanto generali, quanto imprescindibili – di cui agli artt. 2 (che, richiedendo “l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale”, valorizza, indirettamente, anche il principio di responsabilità); 3 (che promuove l'effettivo perseguimento di un'uguaglianza che non sia soltanto declamata a parole); 5 (stando al quale la Repubblica “riconosce e promuove le autonomie locali”, attuando “il più ampio decentramento amministrativo”); 23 (che fissa il principio di riserva di legge in materia di imposizione tributaria, da intendersi come relativa, in quanto solo “una riserva relativa consente di lasciare debito spazio alle esigenze di autonomia degli enti locali e di far salvo il principio fissato dall'art. 5 Cost.”¹⁷); 53 (che scolpisce i fondamentali principi di universalità e di progressività del tributo e, utilizzando l'espressione “sistema tributario”, anticipa “la configurazione dell'assetto istituzionale in termini di poliarchia”¹⁸); 97 (che responsabilizza la pubblica amministrazione – dunque, per quanto rileva in questa sede, i diversi centri di entrata e di spesa – richiedendone il “buon andamento” e vincolandone l'azione al rispetto dell'equilibrio di bilancio e alla sostenibilità del debito pubblico); 114 (che dipinge la Repubblica come entità variegata e composita, “costituita dai Comuni, dalle Province, dalle Città metropolitane, dalle Regioni” e – soltanto da ultimo – “dallo Stato”, stabilendo come le prime quattro componenti appena menzionate siano “enti autonomi con propri statuti, poteri e funzioni”); 117 (che ripartisce la competenza legislativa tra Stato e Regioni, inserendo tra le materie di legislazione concorrente il “coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario”); e 118 (che sancisce i principi di sussidiarietà, differenziazione e adeguatezza, prevedendo che le funzioni amministrative vengano preferibilmente attribuite al livello di governo più vicino al cittadino – vale a dire, il Comune –, “salvo che, per assicurarne l'esercizio unitario, siano conferite a Province, Città metropolitane, Regioni e Stato”). Disposizioni, queste ultime, che delineano, in tutta evidenza, un quadro ben preciso, che parla di una Repubblica solidale, promotrice dell'eguaglianza ma al contempo rispettosa delle differenze, garante delle autonomie locali e del più ampio

¹⁶ Cfr., sul punto, M. BERTOLISSI, *La delega per l'attuazione del federalismo fiscale: ragionamenti in termini di diritto costituzionale*, in *Federalismo fiscale*, n. 2/2008, p. 96: è necessario, infatti, “evitare una lettura monca e parziale della Costituzione, dalla quale sono stati espunti (...) ulteriori principi, che identificano (...) la forma dello Stato sociale di diritto”, vale a dire “Dello Stato costituzionale *tout court*”; e, ancora, M. BERTOLISSI, *Autonomia. Ragioni e prospettive di una riforma necessaria*, cit., pp. 24 ss.

¹⁷ G. FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*, VI edizione, Cedam, Padova, 2016, p. 69.

¹⁸ G. FRANSONI - G. DELLA CANANEA, *Art. 119*, cit., p. 2360.

decentramento possibile, vocata alla responsabilità, alla prudente gestione dei conti pubblici, alla buona ed efficiente amministrazione.

È soltanto su questa base – di per sé sola, già sufficientemente solida – che si innesta il dettato dell’art. 119, nella sua formulazione successiva alla riforma del Titolo v del 2001¹⁹: dettato che, com’è noto, intende valorizzare l’“autonomia finanziaria di entrata e di spesa” di Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni²⁰, prevedendo che questi ultimi godano di “risorse autonome” (tali da consentire l’integrale finanziamento delle “funzioni pubbliche loro attribuite”), grazie all’istituzione e all’applicazione di “tributi ed entrate propri”, nonché attraverso la definizione di “compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio”; in coerenza con quanto disposto, *in primis*, dagli artt. 3 e 5 Cost., la norma *de qua* contempla, poi, anche l’istituzione di un fondo perequativo, nonché la destinazione di risorse additive a favore degli enti locali meno prosperi, il tutto secondo non meglio precisati (e difficilmente precisabili) “principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario”²¹.

Se il testo del novellato art. 119 costituisce – si badi: sulla carta – la più emblematica espressione del “disegno federalista” cui è ispirata, piuttosto sensibilmente, la nostra Carta fondamentale, è bene non dimenticare come tale tendenza (che, come si è appena visto, coinvolge il dettato costituzionale in diverse sue parti) non rappresenti certo il frutto estemporaneo di una sorta di moto rivoluzionario

¹⁹ Sul punto, si veda, ad esempio, F. GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, in *Rassegna tributaria*, n. 2/2002, pp. 585 ss.; A. BRANCASI, *L’autonomia finanziaria degli enti territoriali: note esegetiche sul nuovo art. 119 Cost.*, in *Le Regioni*, n. 1/2003, pp. 41 ss.; F. BASSANINI, *Principi e vincoli costituzionali in materia di finanza regionale e locale nel nuovo articolo 119 della Costituzione*, in *Astrid-Rassegna*, n. 26/2006; ma anche F. COVINO, *L’autonomia finanziaria*, in T. GROPPI - M. OLIVETTI (a cura di), *La Repubblica delle autonomie. Regioni ed enti locali nel nuovo titolo V*, Giappichelli, Torino, 2001, p. 191 ss.; nonché, per una prospettiva diversa da quella del giurista, P. GIARDA, *Le regole del federalismo fiscale nell’articolo 119: un economista di fronte alla nuova Costituzione*, in *Le Regioni*, 2001, p. 1461 ss.

²⁰ Com’è noto, la norma in questione, nella sua precedente formulazione, si riferiva – pressoché esclusivamente – all’autonomia finanziaria delle Regioni: “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 (...)”.

Oggi, tale autonomia è riconosciuta anche agli altri enti locali substatuali che, *ex art.* 114, 1° co., Cost., costituiscono la Repubblica, ma secondo gradi significativamente diversificati: basti soltanto ricordare che, in forza della riserva di legge (sia pur relativa) sancita dall’art. 23 Cost., “la facoltà di ‘stabilire’ tributi propri riconosciuta agli enti locali minori dall’art. 119, 2° co., non potrà essere comunque altrettanto ampia di quella analogamente attribuita alle Regioni”, dal momento che tale riserva “implica che la legge (...) stabilisca almeno gli elementi fondamentali del tributo” (G. FRANSONI - G. DELLA CANANEA, *Art. 119*, cit., p. 2365).

²¹ Sul punto, v., ad esempio, A. BRANCASI, *Il coordinamento della finanza pubblica nel federalismo fiscale*, in *Diritto Pubblico*, n. 2/2011, 451 ss.; F. GALLO, *Attualità e prospettive del coordinamento della finanza pubblica alla luce della giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *federalismi.it*, n. 2/2017; M. PICCHI, *A proposito del coordinamento della finanza pubblica: la giurisprudenza costituzionale dei paradossi, delle contraddizioni e dei nonsenses cerca nuove soluzioni?*, in *federalismi.it*, n. 22/2017; nonché l’approfondita disamina svolta da G. RIVOSECCHI, *Il coordinamento della finanza pubblica: dall’attuazione del titolo V alla deroga al riparto costituzionale delle competenze*, in AA.VV., *Il regionalismo italiano tra giurisprudenza costituzionale e involuzioni legislative dopo la revisione del Titolo V. Atti del seminario. Roma, 13 giugno 2013*, Giuffrè, Milano, 2014, pp. 147 ss. V., inoltre, lo stesso G. RIVOSECCHI, *Audizione presso la Commissione parlamentare per l’attuazione del federalismo fiscale sul tema “Attualità e prospettive del coordinamento della finanza pubblica”*, Roma – 5 aprile 2017, in *Osservatorio AIC*, n. 1/2017.

improvvisamente scaturito in seno al legislatore del 2001, dal momento che intorno ad essa si ragionava – per mezzo di auspici ancora attualissimi, in quanto rimasti, in gran parte, inattuati – già agli albori della Repubblica, nel corso delle sedute delle sottocommissioni istituite, pochi mesi dopo la fine del secondo conflitto mondiale²², presso il Ministero per la Costituente²³.

Lasciata alle spalle l'esperienza del ventennio fascista – caratterizzato, com'è noto, da una considerevole spinta accentratrice –, non poteva non avvertirsi la necessità di un generale ripensamento del sistema di finanza locale, che ancora si reggeva sul farraginoso e ormai obsoleto testo unico di cui al Regio Decreto n. 1175/1931²⁴.

Così, in quella sede (in particolare, nell'ambito della Sottocommissione finanza²⁵), si metteva in luce, innanzi tutto, come “il finanziamento degli enti locali” costituisse un vero e proprio “aspetto fondamentale”²⁶, dal momento che “Non basta che l'ordinamento costituzionale affermi che l'ente territoriale minore può decidere intorno alla propria attività perché possa considerarsi attuata la autonomia dell'ente, se l'ente deve poi rimanere soggetto al controllo dello Stato nel momento in cui

²² Più precisamente, con decreto luogotenenziale 31 luglio 1945, n. 435.

²³ Si veda, a tal proposito, M.S. GIANNINI, *Il Ministero per la Costituente e gli studi preparatori della Costituzione*, in AA.VV., *I precedenti storici della Costituzione (Studi e lavori preparatori)*, IV, a cura del “Comitato nazionale per la celebrazione del primo decennale della promulgazione della Costituzione”, Giuffrè, Milano, 1958, pp. 25 ss.; e AA.VV., *Il ministero per la costituente: l'elaborazione dei principi della carta costituzionale*, a cura della Fondazione Pietro Nenni, la Nuova Italia, Firenze, 1995. Con particolare riguardo ai lavori della Commissione economica e alle specifiche tematiche legate alla finanza locale, vale la pena di rinviare – innanzi tutto – all'approfondita disamina svolta da M. BERTOLISSI, *L'autonomia finanziaria regionale. Lineamenti costituzionali*, Cedam, Padova, 1983, pp. 196 ss.; nonché allo stesso M. BERTOLISSI, “*Rivolta fiscale*” *federalismo riforme istituzionali. Promemoria per un'Italia che cambia*, Cedam, Padova, 1997, pp. 105 ss., ed a G. ABBRACCIAMENTO, *Prima della Costituzione: la finanza locale nei lavori del Ministero per la Costituente*, in *Federalismo fiscale*, n. 1/2009, pp. 45 ss.

²⁴ Alcune delle principali criticità riconducibili al sistema introdotto con il R.D. 14 settembre 1931, n. 1175 emergono nitidamente dalla relazione della Commissione economica: “I difetti più generalmente denunciati – spesso in termini assai vivaci – sono, nell'ordine: - Eccessiva *molteplicità e mancanza di coordinamento dei tributi* (...): con conseguente squilibrio interno dell'apparato finanziario locale, sperequazioni fra classi e categorie di contribuenti entro l'ambito di ciascun ente, e mancanza di giusto rapporto fra la ripartizione dei carichi e il godimento dei servizi; - Assoluta *insufficienza* delle entrate ordinarie a fronte delle spese obbligatorie, con conseguente inevitabile indebitamento e dissesto del bilancio ordinario (...); - Ingiusta *sperquazione della pressione tributaria locale da ente ad ente* sicché a parità di reddito e di servizi i contribuenti delle varie località sopportano carichi assolutamente disparati (...); - *Inefficienza dell'accertamento* rimesso agli organi locali che (...) paiono troppo spesso influenzati da situazioni e interessi politici e di categoria, quando non addirittura personali; - *Eccessiva uniformità e rigidità delle norme* previste dalla legge generale a fronte della varietà di condizioni e di risorse delle singole economie locali; - *Inefficienza del sistema dei controlli*, che mentre tende ad eliminare la responsabilità e l'autonomia, d'altro lato non vale a prevenire errori, imprudenze ed eccessi da parte di amministratori incompetenti o interessati” (MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente. V. Finanza. I. Relazione*, Istituto Poligrafico dello Stato, Roma, 1946, pp. 130-131): sono passati esattamente settantacinque anni (invano?).

²⁵ La Sottocommissione finanza era coordinata da Sergio Steve.

²⁶ MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica*, cit., p.125: in particolare, un aspetto fondamentale “sia del problema politico delle autonomie, che di quello economico-sociale della giusta ripartizione dei carichi pubblici”.

chiede i mezzi per espletare le proprie funzioni”²⁷: “la misura in cui l’attività finanziaria è autonoma” – si affermava, con un’espressione limpida, della quale occorre fare tesoro – “costituisce un elemento di valutazione della autonomia dell’ente”²⁸.

Certo – in ossequio al principio d’esperienza secondo cui è meglio non essere gravati di oneri e di funzioni se non si è in grado di procurarsi concretamente le risorse necessarie a farvi fronte – l’attuazione di un decentramento amministrativo-finanziario veniva realisticamente subordinata alla condizione che venisse “caricata alle risorse locali solo una piccola entità di servizi, di utilità *esclusivamente* locale (...) e di attuazione *facoltativa*”²⁹. Allo stesso tempo, tuttavia, si rifletteva su quali fonti di finanziamento si addicessero maggiormente alle esigenze di entrata degli enti locali (“tributi autonomi localmente amministrati; sovrimposte sui tributi erariali; partecipazione al gettito dei tributi erariali; altre forme di concorso della finanza statale alle spese locali”); ci si domandava se l’ordinamento dei tributi propri dovesse “essere lasciato al potere normativo dell’ente impositore” o se fosse preferibile limitare l’autonomia dell’ente “alla facoltà – eventualmente condizionata – di imporre tributi già predeterminati nelle loro caratteristiche essenziali”; si guardava con favore ad un meccanismo di “co-imposizione dei medesimi cespiti imponibili della finanza erariale”, da realizzarsi sulla base di una “totale indipendenza giuridica delle due imposizioni”³⁰; ci si interrogava in ordine alla determinazione delle aliquote, ai criteri di attuazione della compartecipazione al gettito dei tributi statali³¹, al contemperamento tra potestà legislativa statale-regionale ed esigenze di autonomia impositiva degli enti locali³²; non si trascuravano gli imprescindibili aspetti legati alla necessità di assicurare il coordinamento della finanza pubblica, con specifico riferimento al quale si formulavano auspici malauguratamente disattesi dal Costituente, se soltanto si ha riguardo alla lettera degli artt. 117 e 119³³. Ma, soprattutto, ci si esprimeva in questi termini: “l’esperienza ormai quasi

²⁷ MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica*, cit., p. 18; del resto, si era appena sottolineato che “Se autonomia significa possibilità di determinare la propria azione e se l’azione degli enti pubblici si traduce in pubbliche spese, che le entrate sorreggono, è evidente che il limite entro il quale l’ente pubblico può procurarsi liberamente le entrate costituisce uno dei limiti di quella azione” (ivi, p. 17). E ancora: “nell’atto stesso in cui si vorranno segnare i reciproci limiti di competenza nell’esercizio delle pubbliche funzioni, occorrerà si enuncino altresì i criteri informatori del reparto finanziario” (ivi, p. 125).

²⁸ MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica*, cit., p. 17.

²⁹ MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica*, cit., p. 133.

³⁰ MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica*, cit., p. 150. Senza dimenticare, naturalmente, la salvaguardia delle esigenze di perequazione: “affiancata” – prosegue la relazione – “da un lato da imposte autonome minori, che risultino particolarmente redditizie in relazione a peculiari atteggiamenti della situazione locale, e dall’altro lato da un efficiente sistema di concorso della finanza centrale con funzione perequativa”.

³¹ MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica*, cit., *Appendice alla Relazione*, pp. 201-202.

³² MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica*, cit., pp. 18-19: “Per ovvie esigenze di garanzia costituzionale, l’esecuzione della potestà tributaria richiede una legge: e poiché negli Stati moderni lo Stato tende ad affermarsi come unico titolare del potere legislativo, deve essere esaminato se ed in quali limiti si concili questa necessità con le esigenze della autonomia”.

³³ MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica*, cit., *Appendice alla Relazione*, p. 134: “Si tratta (...) di coordinare il potere di imposizione di questi enti locali col potere di imposizione generale dello Stato, e a questo

secolare di una tormentosa e pressoché continua serie di tentativi, progetti parziali, riforme ed esperimenti, sta a dimostrare che in realtà un soddisfacente assetto della finanza locale non può raggiungersi per via di semplici espedienti di tecnica tributaria, se prima non si affrontano decisamente quei più fondamentali problemi che investono i criteri stessi onde il finanziamento dei pubblici servizi localmente amministrati deve articolarsi nel quadro generale dell'ordinamento amministrativo-finanziario dello Stato”³⁴. *Nihil sub sole novum*, verrebbe da dire, a quasi settantacinque anni di distanza da quando queste parole vennero pronunciate.

Tentativi, progetti parziali, riforme, esperimenti: un'espressione risalente, che, tuttavia, si addice perfettamente alle vicende legate alla delineazione dell'assetto della finanza degli enti locali in Italia. Tentativi di non tradire l'articolato disegno costituzionale che si è appena delineato e che rappresenta il frutto di magistrali riflessioni poste in essere nel corso della sua progettazione; tentativi che, purtroppo, sono in gran parte falliti o, perlomeno, rimasti tali.

Basti pensare – soltanto per citare un esempio piuttosto eclatante – alla legge 9 ottobre 1971, n. 825, recante “Delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria”³⁵, la quale stabiliva, tra le altre cose, che, in attuazione della medesima, sarebbero state “emanate disposizioni relative (...) alle entrate tributarie dei comuni, delle province e delle regioni”³⁶; che, in materia di imposta locale sui redditi, Comuni, Province e Regioni avrebbero avuto il potere di determinare le aliquote³⁷, mentre il relativo accertamento sarebbe spettato allo Stato (che avrebbe altresì provveduto all'attribuzione diretta del gettito ai diversi enti, secondo un modello inequivocabilmente riconducibile a quello della finanza derivata)³⁸; che, analogamente, anche la “disciplina dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili” sarebbe stata informata ai medesimi criteri (fissazione delle aliquote da parte dei Comuni, accertamento a cura dell'amministrazione finanziaria statale, trasferimento agli stessi del gettito riferibile ai propri

proposito le soluzioni che si possono prospettare sono molte”. Nota, a tal riguardo, M. BERTOLISSI, *L'autonomia finanziaria regionale. Lineamenti costituzionali*, cit., p. 215: “si prevede non già di attribuire allo Stato (per il tramite di una apposita formula) un generico potere di coordinamento della finanza locale con quella centrale, bensì che una legge (di rango costituzionale) rimuova a priori ogni possibile ragione di contrasto assicurando (garantendo) in pari tempo e la sfera di autonomia riservata agli enti locali e il diritto dei singoli cittadini a non subire discriminazioni nella loro qualità di soggetti passivi del rapporto giuridico di imposta”.

³⁴ MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica*, cit., p. 131.

³⁵ Cfr. F. GALLO, *Prime considerazioni sulla riforma tributaria*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, n. 1/1973, pp. 664 ss.

³⁶ Legge 9 ottobre 1971, n. 825, art. 1, 2° co.

³⁷ Legge 9 ottobre 1971, n. 825, art. 4, 1° co., n. 3: “determinazione dell'aliquota tra il sei e l'otto e cinquanta per cento da parte dei comuni, tra l'uno e cinquanta e il due e cinquanta per cento da parte delle province, tra l'uno e il due per cento da parte delle regioni”.

³⁸ Legge 9 ottobre 1971, n. 825, art. 4, 1° co., n. 8: “accertamento a cura dell'amministrazione finanziaria dello Stato e attribuzione diretta del gettito ai comuni, alle province, alle regioni, alle camere di commercio ed alle aziende autonome, nel territorio dei quali sono prodotti i redditi”.

territori)³⁹; che i Comuni avrebbero partecipato “all’accertamento dei redditi delle persone fisiche”, e gli enti locali alla “designazione (...) di una congrua rappresentanza (...) nelle commissioni tributarie di primo e secondo grado”⁴⁰; ma, soprattutto, che “Entro quattro anni dall’entrata in vigore” della legge sarebbe stata “stabilita, con legge ordinaria, la disciplina delle entrate tributarie delle province e dei comuni (...), in relazione alla riforma tributaria e alle funzioni e ai compiti che con nuovo ordinamento” sarebbero stati assegnati agli enti medesimi⁴¹. Previsioni, queste, rimaste – come gli anni a venire hanno indiscutibilmente dimostrato, fatti alla mano – in gran parte inattuati o, comunque, successivamente e variamente derogate, rappresentative dell’ennesimo “tentativo”, dell’ennesimo ed insoddisfacente “espediente di tecnica tributaria”, secondo quanto ebbe a concludere la Commissione economica istituita presso il Ministero per la Costituente.

Ed è ancora con il termine appena richiamato – tentativo – che si dovrebbe, forse, alludere anche alla legge di delega 5 maggio 2009, n. 42 e ai numerosi decreti (in)attuativi che ne sono seguiti.

4. La legge n. 42/2009: un decennio di inattuazione

A fronte di un quadro delineato nei termini anzidetti, non dovrebbe essere così arduo condividere l’affermazione di chi ha ritenuto che “l’attuazione del federalismo fiscale” rappresenti un vero e proprio “dovere costituzionale”⁴²: ed è esattamente in questa direzione che muoveva – perlomeno nei suoi obiettivi⁴³ – la legge n. 42/2009, recante, appunto, “Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell’articolo 119 della Costituzione”⁴⁴. Una legge che – si tratta di un dato da non

³⁹ Legge 9 ottobre 1971, n. 825, art. 6, 1° co., nn. 6, 7, 8.

⁴⁰ Legge 9 ottobre 1971, n. 825, art. 10, 2° co., nn. 3 e 15.

⁴¹ Legge 9 ottobre 1971, n. 825, art. 12, 1° co.

⁴² Così, M. BERTOLISSI, *La delega per l’attuazione del federalismo fiscale: ragionamenti in termini di diritto costituzionale*, cit., p. 107: “l’attuazione del federalismo fiscale rappresent(a) un dovere costituzionale, non una opzione discrezionale, che ha ad oggetto soltanto il *quomodo*”.

⁴³ Che non possono certo dirsi, allo stato, raggiunti: “Nella legge n. 42/2009 di parole ve ne sono troppe, troppe di equivoche, troppe di contraddittorie, ed esse hanno consentito di inattuare, per l’ennesima volta, l’art. 119 Cost., che (...) non era e non è affatto una scatola vuota”: così, M. BERTOLISSI, *Autonomia e responsabilità sono un punto di vista*, Jovene, Napoli, 2015, p. 445. E ancora: “il federalismo fiscale è evaporato” (ivi, p. 361).

⁴⁴ Tra i numerosi commenti che hanno accompagnato e seguito l’emanazione della legge di delega n. 42/2009, è possibile menzionare, a titolo esemplificativo: A. FERRARA - G.M. SALERNO (a cura di), *Il “federalismo fiscale”. Commento alla legge n. 42 del 2009*, cit.; E. JORIO, *La legge delega di attuazione del federalismo fiscale*, in *federalismi.it*, n. 8/2009, nonché – *amplius* – E. JORIO - S. GAMBINO - G. D’IGNAZIO, *Il federalismo fiscale. Commento articolo per articolo alla legge 5 maggio 2009, n. 42*, Maggioli Editore, Bologna, 2009; M. BERTOLISSI, *La delega per l’attuazione del federalismo fiscale: ragionamenti in termini di diritto costituzionale*, cit.; M. BERTOLISSI, *A proposito della c.d. Riforma Calderoli: qualche osservazione critica e uno spunto ricostruttivo*, in *Federalismo fiscale*, n. 2/2009, pp. 9 ss.; G. RIVOSECCHI, *Il disegno di legge sul federalismo fiscale*, in *Quaderni di Italianieuropei*, n. 1/2009; G.M. SALERNO, *Verso l’approvazione finale della legge delega per l’attuazione del federalismo fiscale*, in *federalismi.it*, n. 7/2009; R. BIFULCO, *Osservazioni sulla legge n. 42 del 2009 in materia di federalismo fiscale*, in *Astrid - Rassegna*, 2009; F. BASSANINI - C. MACCIOTTA, *I principi della delega per l’attuazione del federalismo fiscale. Commento all’articolo 2 della legge n. 42 del 2009*, in *Astrid Online*, 2009; G. BIZIOLI, *Profili ricostruttivi dell’autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali derivante dalla legge delega in materia di federalismo fiscale*, in *La Finanza locale*, n. 9/2009, pp. 13 ss.; G. RAGUCCI, *La legge delega per l’attuazione*

sottovalutare, alla luce della crescente conflittualità cui quotidianamente si assiste nell'agone politico – fu approvata a larghissima maggioranza dal Parlamento e – anche questa, circostanza non così frequente – salutata favorevolmente da gran parte della dottrina. Così, ad esempio, la medesima venne qualificata in termini di “prodotto legislativo tutt'altro che affrettato, che ha tenuto conto sia delle più recenti analisi dottrinarie in tema di autonomia finanziaria, sia delle proposte avanzate dai diversi schieramenti politici, sia delle diverse bozze di provvedimento redatte dalle qualificate commissioni di studio governative e regionali (...), sia delle più recenti sentenze della Corte costituzionale”, mettendo in moto “un articolato e complesso meccanismo di realizzazione progressiva di un prudente decentramento fiscale e finanziario”⁴⁵. Le è stata altresì riconosciuta la potenzialità di “permettere un'imponente operazione di razionalizzazione di un sistema che, per molti aspetti e per diversi motivi, risultava inadeguato”⁴⁶.

Insomma, per alcuni, quasi un inusuale esempio di “*ars legislativa*”, che è però rimasto pressoché imprigionato sulla tela; un'occasione persa, si potrebbe dire: ma, forse, ancora recuperabile.

In che direzione muoveva? Quali ne erano i capisaldi? Quali gli obiettivi di fondo?

Ora, se è vero – come è stato giustamente notato – che “l'autonomia della spesa non correlata alla responsabilità politica e giuridica del prelievo tributario genera pericoli di arbitrio”⁴⁷ (oltre che di spreco, inefficienza e discriminazione, come si è già avuto modo di accennare), la legge di delega n. 42/2009 si proponeva, innanzi tutto, di incentivare proprio la “massima responsabilizzazione” degli enti substatali, assicurando quell’“autonomia di entrata e di spesa di comuni, province, città metropolitane e regioni” e quel graduale superamento del “criterio della spesa storica”, che risultano, a tal fine, assolutamente indispensabili. L'obiettivo primario, insomma, era senz'altro quello di dare concreta attuazione all'art. 119

del federalismo fiscale (L. 5 maggio 2009, n. 42), in *Rassegna tributaria*, n. 3/2010, pp. 736 ss.; C. TUCCIARELLI, *Federalismo fiscale, ma non solo: la legge n. 42 del 2009*, in *federalismi.it*, n. 10/2010.

⁴⁵ F. GALLO, *I principi del federalismo fiscale*, cit., p. 3, che definisce, altresì, la legge n. 42/2009 come “un passo avanti, seppur non definitivo, rispetto al passato”.

⁴⁶ L. ANTONINI, *Un requiem per il federalismo fiscale*, in *federalismi.it*, n. 16/2016, p. 8. Non sono, in ogni caso, mancate le voci di chi, pur riconoscendo alla legge di delega n. 42/2009 un importante potenziale di rinnovamento e pur condividendone, in linea di massima, principi ed obiettivi, ne ha messo in luce rilevanti criticità: così, ad esempio, G. RIVOSECCHI, *Autonomia finanziaria e coordinamento della finanza pubblica nella legge delega sul federalismo fiscale: poche luci e molte ombre*, in *Astrid-Rassegna*, n. 94/2009, p. 21, ove osserva che “la legge n. 42 del 2009 rappresenta indubbiamente, a livello sistemico, un significativo tentativo di restituzione a Governo e Parlamento della funzione di attuazione del Titolo V della Costituzione, lasciata, dal 2001 ad oggi, in via quasi esclusiva alla Corte costituzionale. Permangono, tuttavia, ancora dei nodi critici rispetto alla necessità di assicurare quella generale funzione di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, che costituisce il presupposto – secondo la stessa giurisprudenza costituzionale che ha tanto sollecitato il legislatore – per conseguire l'effettivo sdoganamento dell'autonomia finanziaria regionale e locale”; ma si veda anche, tra i primi commenti, R. BIN, *Che ha di federale il federalismo fiscale?*, in *Quaderni costituzionali*, n. 1/2009, pp. 127 ss., che, denunciando un contraddittorio cambio di tendenza rispetto al percorso intrapreso a seguito della riforma costituzionale del 2001, si chiede “Perché allora procedere nella direzione segnata dal ‘vecchio’ art. 117 Cost., invece di seguire quella del ‘nuovo’ testo? Non sarebbe stato più semplice, oltre che ‘più federale’, iniziare enumerando le funzioni amministrative che restano a carico dello Stato, anziché quelle poste a carico del sistema regionale e locale? Come mai un Governo così platealmente pervaso da ‘afflato federalista’ non ha colto questa ‘opportunità?’”.

⁴⁷ Così, C. PAGLIARIN, *Autonomia, efficienza, responsabilità. Lineamenti costituzionali*, Giappichelli, Torino, 2007, p. 223.

Cost. attraverso un graduale superamento del sistema di finanza derivata – attraverso l’eliminazione dal bilancio statale delle poste di finanziamento degli enti territoriali – a favore del riconoscimento di maggiori forme di autonomia di entrata e di spesa agli enti medesimi⁴⁸.

In questa prospettiva, la legge di delega, com’è noto, distingueva due principali tipologie di spesa (se si omette di considerare, in questa sede, le spese per interventi speciali di cui all’art. 16 della medesima fonte normativa): da un lato, quelle legate alle c.d. funzioni essenziali (si tratta delle “prestazioni concernenti i diritti civili e sociali” di cui all’art. 117, 2° co., lett. m, Cost. – sanità, istruzione, assistenza sociale; nonché quelle legate alle funzioni fondamentali degli enti locali, come quelle generali di amministrazione, gestione e controllo o di polizia locale, trasporto pubblico e così via); dall’altro, tutte le residue.

In relazione alle prime – in armonia con il dettato costituzionale –, dev’essere garantita, in un quadro di tendenziale uniformità su tutto il territorio nazionale, l’integrale copertura delle necessità finanziarie di ciascun ente: per farlo, occorre che lo Stato determini i fabbisogni standard necessari ad assicurare i livelli essenziali delle prestazioni (i quali, pure, debbono essere definiti a livello centrale), di modo che – una volta giunti alla corretta individuazione dei medesimi e all’attribuzione agli enti decentrati di strumenti di finanziamento propri – l’eventuale divario tra fabbisogno e risorse fiscali disponibili venga colmato con il concorso dello Stato stesso (c.d. perequazione integrale a costo standard).

Quanto alle seconde, invece, è previsto che siano finanziate secondo il modello della c.d. capacità fiscale, vale a dire sulla base dell’ammontare delle entrate fiscali riferibili al territorio di ciascun ente, senza che vengano in rilievo esigenze di uniformità particolarmente stringenti o, comunque, assimilabili a quelle relative alle funzioni fondamentali (c.d. perequazione non integrale).

Al fine di perseguire gli scopi anzidetti, la legge di delega n. 42/2009 predeterminava altresì – sia con riferimento alle Regioni, sia con riferimento agli enti locali – specifiche modalità di finanziamento delle funzioni: tributi ed entrate proprie, compartecipazioni al gettito di tributi erariali, fondo perequativo⁴⁹; prevedendo altresì per Comuni, Province e Città metropolitane – nella prospettiva, più volte ribadita, di

⁴⁸ Il Sottosegretario alla Presidenza del Consiglio dei ministri nel Governo Conte I, Giancarlo Giorgetti, si era espresso in questi termini, circa la portata innovativa della legge di delega: “la legge n. 42 e i successivi decreti legislativi segnano una sorta di spartiacque nella storia delle relazioni fra centro e periferia istituzionale nel nostro Paese. È stato il più importante tentativo di raddrizzare l’albero storto della finanza pubblica italiana” (v. audizione del 29 maggio 2019, reperibile al seguente link: http://documenti.camera.it/leg18/resoconti/commissioni/stenografici/html/62/audiz2/audizione/2019/05/29/indice_stenografico.012.html#).

⁴⁹ Con specifico riferimento al finanziamento delle funzioni di Comuni, Province e Città metropolitane, l’art. 11 – quanto alle “spese riconducibili alle funzioni fondamentali” e ai “livelli essenziali delle prestazioni” – parla di “tributi propri”, “compartecipazioni al gettito dei tributi erariali e regionali”, “addizionali a tali tributi, la cui manovrabilità è stabilita tenendo conto della dimensione demografica dei comuni per fasce” e “fondo perequativo”; mentre, con riguardo alle “spese relative ad altre funzioni”, cita i “tributi propri”, le “compartecipazioni al gettito dei tributi” e il “fondo perequativo basato sulla capacità fiscale per abitante”.

un graduale superamento del sistema di finanza derivata – la “soppressione dei trasferimenti statali e regionali diretti al finanziamento delle spese” relative tanto alle “funzioni fondamentali”, quanto alle “altre funzioni”⁵⁰. Vengono inoltre sanciti i principi dell’esclusione della doppia imposizione tra Stato ed enti locali sullo stesso presupposto, nonché quello della possibilità di indebitamento di questi ultimi soltanto a fini di investimento.

Com’è noto, all’emanazione della legge di delega è seguita una lunga serie di decreti attuativi⁵¹ i quali, tuttavia, non sono riusciti – o, perlomeno, non sono riusciti del tutto – a sortire gli effetti sperati: non a caso, già nel 2016, c’era chi, forse in preda ad una rassegnazione non certo ingiustificata, si spingeva al punto di intonare un mesto “*requiem* per il federalismo fiscale”⁵².

Per rendersene conto, è sufficiente volgere lo sguardo a quanto viene periodicamente ribadito dall’apposita Commissione parlamentare istituita ai sensi dell’art. 3 della legge sul federalismo fiscale, la quale denuncia che “la legge n. 42/2009 è rimasta largamente inattuata, sia per il mancato esercizio di parte del potere di delega, sia per una legislazione sopravvenuta successiva, con il perdurare di una fase di transizione, che ha mantenuto il carattere di finanza di trasferimento da parte dello Stato”⁵³. A ciò si aggiunga, tra le altre cose, che molti decreti attuativi rinviavano a loro volta a fonti di rango secondario, omettendo di districare importanti nodi posti dalla legge di delega; che, a seguito dell’entrata in vigore di quest’ultima, si sono susseguiti interventi normativi orientati a pesanti tagli di spesa necessari a

⁵⁰ Legge 5 maggio 2009, n. 42, art. 11, 1° co., lett. e).

⁵¹ I decreti legislativi emanati, dal 2010 in poi, in attuazione della legge di delega n. 42/2009 sono stati i seguenti: d.lgs. 28 maggio 2010, n. 85, “Attribuzione a comuni, province, città metropolitane e regioni di un proprio patrimonio, in attuazione dell’articolo 19 della legge 5 maggio 2009, n. 42”; d.lgs. 17 settembre 2010, n. 156, “Disposizioni recanti attuazione dell’articolo 24 della legge 5 maggio 2009, n. 42, in materia di ordinamento transitorio di Roma Capitale”; d.lgs. 26 novembre 2010, n. 216, “Disposizioni in materia di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard di Comuni, Città metropolitane e Province”; d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, “Disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale”; d.lgs. 6 maggio 2011, n. 68, “Disposizioni in materia di autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard del settore sanitario”; d.lgs. 31 maggio 2011, n. 88, “Disposizioni in materia di risorse aggiuntive e di interventi speciali per la rimozione degli squilibri economici e sociali, a norma dell’articolo 16 della legge 5 maggio 2009, n. 42”; d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118, “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”; d.lgs. 6 settembre 2011, n. 149, “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”; d.lgs. 18 aprile 2012, n. 61, “Ulteriori disposizioni recanti attuazione dell’articolo 24 della legge 5 maggio 2009, n. 42, in materia di ordinamento di Roma Capitale”, poi modificato dal d.lgs. 26 aprile 2013, n. 51, “Modifiche ed integrazioni al decreto legislativo 18 aprile 2012, n. 61, concernente ulteriori disposizioni di attuazione dell’articolo 24 della legge 5 maggio 2009, n. 42, in materia di ordinamento di Roma Capitale”; d.lgs. 10 agosto 2014, n. 126, “Disposizioni integrative e correttive del decreto legislativo 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”.

⁵² Si tratta dell’attuale Giudice costituzionale L. ANTONINI, *Un requiem per il federalismo fiscale*, cit.

⁵³ COMMISSIONE PARLAMENTARE PER L’ATTUAZIONE DEL FEDERALISMO FISCALE, *Relazione semestrale sull’attuazione della legge delega 5 maggio 2009, n. 42, sul federalismo fiscale*, XVIII Legislatura, Stabilimenti tipografici Carlo Colombo, 24 ottobre 2019, p. 10.

fronteggiare la grave crisi economica abbattutasi sull'Italia a partire dal 2008 ed ulteriormente aggravatasi dalla fine del 2011; che la legge costituzionale n. 1/2012 ha introdotto, all'art. 81, 6° co., Cost., il principio dell'equilibrio di bilancio con riferimento a tutte le pubbliche amministrazioni, ivi compresi, dunque, gli enti territoriali⁵⁴.

Ora, nel quadro generale della tendenziale inattuazione della legge di delega n. 42/2009, il punto più dolente è senz'altro rappresentato dalla mancata definizione dei livelli essenziali delle prestazioni (LEP), dal momento che l'individuazione di questi ultimi risulta necessaria per giungere ad una concreta applicazione di costi e fabbisogni standard⁵⁵, vero e proprio *pilastro del disegno federalista*. Infatti, com'è noto, il fabbisogno standard, a livello pratico, risulta dalla moltiplicazione tra un costo (il c.d. costo standard) e una specifica quantità di servizio (il c.d. livello essenziale della prestazione), entrambi parametrati in modo obiettivo, sulla base di dati precisi e realistici, al fine di superare definitivamente il retrogrado principio della spesa storica, fonte di disfunzioni, inefficienze e diseguaglianze.

Una volta completata la definizione dei fabbisogni standard, questi ultimi permetterebbero di garantire, come si è già avuto modo di accennare, l'integrale finanziamento delle prestazioni relative ai diritti civili e sociali e delle funzioni fondamentali degli enti locali, attraverso la messa a regime del meccanismo perequativo idoneo a colmare la differenza tra oggettivo fabbisogno e *quantum* di risorse disponibili sulla base della capacità fiscale di ciascun ente: consentirebbero, quindi, di addivenire finalmente ad un'equa distribuzione delle risorse tra gli enti.

⁵⁴ Con riguardo a questi ultimi aspetti, cfr. CAMERA DEI DEPUTATI - SERVIZIO STUDI, XVIII Legislatura, *Federalismo fiscale*, 23 marzo 2020, pp. 2 ss.

⁵⁵ In merito alla determinazione di costi e fabbisogni standard, v., ad esempio, G. RIVOSECCHI, *La determinazione dei fabbisogni standard degli enti territoriali: un elemento di incertezza nella via italiana al federalismo fiscale*, in *federalismi.it*, n. 8/2011, che individua nella definizione dei fabbisogni standard “il vero e proprio baricentro delle scelte politiche su cui finisce per poggiare l'intero processo di riallocazione delle risorse previsto dal disegno di riforma”, dal momento che essa consente “una misurazione in termini omogenei del costo delle funzioni nell'erogazione delle prestazioni, al netto di eventuali spese aggiuntive e delle inefficienze che si sono manifestate nei differenti contesti geografici del paese”; salvo rilevare (esattamente dieci anni fa!) quel che il tempo e i fatti hanno miseramente confermato: “l'impressione prevalente è che il percorso intrapreso dal legislatore sia ancora lontano dal garantire una sufficiente chiarezza e determinatezza nel processo che dovrebbe condurre dall'individuazione dei livelli essenziali, alla definizione degli obiettivi di servizio – a cui devono tendere le amministrazioni degli enti territoriali – per giungere, al fine, alla determinazione dei costi e fabbisogni standard”; nello stesso senso, E. JORIO, *Federalismo municipale: la determinazione dei costi e fabbisogni standard (e non solo)*, in *federalismi.it*, n. 9/2011, il quale, già allora, denunciava – con riguardo ai decreti attuativi in materia di costi e fabbisogni standard – che “Le perplessità di merito afferiscono i contenuti della gran parte dei provvedimenti, dal momento che sono apparsi semplicemente enunciativi e, in quanto tali, introduttivi di soli principi e criteri, pertanto bisognosi di ulteriori e numerosi provvedimenti applicativi (se ne contano circa settanta, di cui almeno diciotto per il federalismo municipale e circa trenta per quello regionale e i costi/fabbisogni standard nella sanità), indispensabili per disciplinare compiutamente le materie di specifico riferimento” (v., infatti, *infra*); nonché – per una visione d'insieme più tecnico-economica – A. PETRETTO, *Costi e fabbisogni standard nei comuni: grande innovazione istituzionale o utopia?*, in *Osservatorio regionale sul federalismo fiscale*, novembre 2011, il quale correttamente osserva che “La determinazione dei costi standard e, su questa base, dei fabbisogni di spesa degli enti decentrati da finanziare con i meccanismi perequativi, rappresenta l'architrave della intera riforma del federalismo fiscale in corso in Italia”. Più di recente, D. SCARPONE, *Il federalismo fiscale a quattro anni dalla legge delega: l'enigma dei costi standard*, in *federalismi.it*, n. 16/2013.

Se è vero che, con riguardo alle Regioni, sono stati determinati i livelli essenziali di assistenza (LEA) con esclusivo riferimento alla materia sanitaria⁵⁶, nulla è stato invece formulato con riguardo agli altri ambiti. Ne deriva che – nonostante sia stata emanata, negli ultimi otto anni, una lunga serie di atti amministrativi finalizzati alla determinazione dei fabbisogni standard, in particolare per Comuni e Province⁵⁷ – essi sono destinati a non trovare concreta e completa attuazione, in assenza della preventiva definizione dei livelli essenziali delle prestazioni⁵⁸. Come è evidente, infatti, poiché “i fabbisogni standard sono la quantificazione finanziaria di quanto è necessario per l'erogazione dei LEP”, risulta del tutto impensabile

⁵⁶ Si veda, da ultimo, il D.P.C.M. 12 gennaio 2017, “Definizione e aggiornamento dei livelli essenziali di assistenza, di cui all'articolo 1, comma 7, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502”. Sulla tematica dei LEA in materia di sanità, cfr. M. ATRIPALDI, *Diritto alla salute e livelli essenziali di assistenza (LEA)*, in *federalismi.it - Osservatorio di diritto sanitario*, 15 novembre 2017; V. ANTONELLI, *La garanzia dei livelli essenziali di assistenza nei primi 40 anni del Servizio sanitario nazionale: dall'uniformità all'appropriatezza*, in *federalismi.it*, n. 7/2018; M. LUCIANI, *I livelli essenziali delle prestazioni in materia sanitaria tra Stato e Regioni*, in E. CATELANI - G. CERRINA FERONI - M.C. GRISOLIA (a cura di), *Diritto alla salute tra uniformità e differenziazione. Modelli di organizzazione sanitaria a confronto*, Giappichelli, Torino, 2011, pp. 13 ss.; L. CUOCOLO, *La tutela della salute tra neoregionalismo e federalismo*, Giuffrè, Milano, 2005; R. BALDUZZI (a cura di), *La sanità italiana tra livelli essenziali di assistenza, tutela della salute e progetto di devolution*, Giuffrè, Milano, 2004; R. BALDUZZI - G. DI GASPARE (a cura di), *Sanità e assistenza dopo la riforma del titolo V*, Giuffrè, Milano, 2002; E. BUGLIONE - G. FRANCE - P. LIBERATI, *Federalismo, regionalismo e standard sanitari nazionali (quattro paesi, quattro approcci)*, Giuffrè, Milano, 2001. Non si dimentichi che la spesa relativa alla sanità copre una percentuale compresa tra il 70 e l'80% dei bilanci regionali.

⁵⁷ In materia, sono stati emanati: D.P.C.M. 21 dicembre 2012, “Adozione della nota metodologica e del fabbisogno standard per ciascun Comune e Provincia, relativi alle funzioni di polizia locale (Comuni), e alle funzioni nel campo dello sviluppo economico - servizi del mercato del lavoro (Province), ai sensi dell'art. 6 del decreto legislativo n. 216/2010”; D.P.C.M. 23 luglio 2014, “Adozione delle note metodologiche e dei fabbisogni standard per ciascun Comune e Provincia relativi alle funzioni generali di amministrazione di gestione e controllo”; D.P.C.M. 27 marzo 2015, “Adozione delle note metodologiche e dei fabbisogni standard per ciascun comune delle regioni a Statuto ordinario, relativi alle funzioni di istruzione pubblica, nel campo della viabilità e dei trasporti, di gestione del territorio e dell'ambiente e nel settore sociale”; D.P.C.M. 29 dicembre 2016, “Adozione delle note metodologiche relative alla procedura di calcolo per la determinazione dei fabbisogni standard ed il fabbisogno standard per ciascun comune delle regioni a statuto ordinario relativi alle funzioni di istruzione pubblica, alle funzioni riguardanti la gestione del territorio e dell'ambiente - servizio smaltimento rifiuti, alle funzioni nel settore sociale - servizi di asili nido, alle funzioni generali di amministrazione e controllo, alle funzioni di polizia locale, alle funzioni di viabilità e territorio, alle funzioni nel campo dei trasporti (trasporto pubblico locale) ed alle funzioni nel settore sociale al netto dei servizi di asili nido”; D.P.C.M. 21 luglio 2017, “Nota metodologica e coefficienti di riparto dei fabbisogni standard delle province e delle città metropolitane, relativi alle funzioni fondamentali come ridefinite dalla legge 7 aprile 2014, n. 56”; D.P.C.M. 22 dicembre 2017, “Aggiornamento a metodologie invariate dei fabbisogni standard dei comuni per il 2018”; D.C.P.M. 18 aprile 2019, “Aggiornamento a metodologia invariata dei fabbisogni standard dei comuni per il 2019”.

⁵⁸ In ordine ai livelli essenziali delle prestazioni (LEP), si possono scorrere, ad esempio, le pagine di: C. PINELLI, *Sui “livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali” (art. 117, com. 2, lettera m), Cost.*, in *Dir. pubbl.*, n. 3/2002, pp. 881 ss.; M. BELLETTI, *I “livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali...” alla prova della giurisprudenza costituzionale. Alla ricerca del parametro plausibile...*, in *Le istituzioni del federalismo*, n. 3-4/2003, pp. 613 ss.; E. BALBONI, *I livelli essenziali e i procedimenti per la loro determinazione*, in *Le Regioni*, n. 6/2003, pp. 1183 ss.; M. BELLETTI, *“Livelli essenziali delle prestazioni” e “contenuto essenziale dei diritti” nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in L. CALIFANO (a cura di), *Corte costituzionale e diritti fondamentali*, Giappichelli, Torino, 2004, pp. 181 ss.; A. COMINO - A. DE MARCO - A. NATALINI, *La determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni*, in L. TORCHIA (a cura di), *Welfare e federalismo*, il Mulino, Bologna, 2005, pp. 133 ss.; G. COCCO, *I livelli essenziali delle prestazioni*, in L. CHIEFFI E G. CLEMENTI DI SAN LUCA (a cura di), *Regione ed enti locali dopo la riforma del Titolo V della Costituzione fra attuazione ed ipotesi di ulteriori revisioni*, Giappichelli, Torino, 2005, pp. 187 ss.; G. GUIGLIA, *I livelli essenziali delle prestazioni sociali alla luce della recente giurisprudenza costituzionale e dell'evoluzione interpretativa*, Cedam, Padova, 2007; C. TUBERTINI, *Il «sistema delle garanzie» dei livelli essenziali delle prestazioni: situazione attuale e prospettive, alla luce della legge delega sul federalismo fiscale*, in *Federalismo fiscale*, n. 1/2009, pp. 167 ss.

una definizione dei primi “fatti salvi i livelli essenziali delle prestazioni”: “un fabbisogno finanziario”, infatti, “può essere definito solo con riferimento a funzioni precisamente indicate”⁵⁹.

Il che si traduce, in tutta evidenza, in un ennesimo tradimento del dato costituzionale: in particolare, del già ricordato art. 117, 2° co., lett. m, il quale – stabilendo che la “determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale” spetti alla “legislazione esclusiva” dello Stato – non si limita certo a prefissare un mero riparto di competenza normativa, ma affida a quest’ultimo una vera e propria responsabilità, vale a dire quella di garantire l’*effettività* di tali prestazioni, in modo uniforme e in tutto il Paese, dotando, dunque, gli enti decentrati (o permettendo a questi ultimi di dotarsi autonomamente) delle risorse finanziarie necessarie a darvi concreta attuazione⁶⁰.

5. Il (complesso) quadro della fiscalità municipale

Tra gli enti più colpiti dall’incompleta attuazione del federalismo fiscale – così come delineato, nei suoi principi cardine, dalla legge n. 42/2009 – figurano senz’altro i Comuni⁶¹. Con specifico riguardo a questi ultimi, infatti, il d.gs. n. 23/2011 – rubricato “Disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale” – aveva predisposto, nel complesso, un disegno che appariva senz’altro coerente con le linee ispiratrici della legge di delega: disegno che, tuttavia, è stato oggetto di pesanti e ripetuti interventi normativi, che ne hanno, inevitabilmente, alterato la fisionomia e compromesso l’effettiva realizzazione, complice – senza alcun dubbio – l’esigenza (particolarmente stringente in quegli anni) di garantire una prudente e rigorosa gestione dei conti pubblici. Ne è derivato – come ha correttamente osservato lo stesso Servizio studi della Camera dei deputati in un suo recente elaborato – “un assetto normativo continuamente

⁵⁹ M.C. GUERRA, *Audizione su attuazione e prospettive del federalismo fiscale e sulle procedure in atto per la definizione delle intese ai sensi dell’articolo 116, terzo comma, della Costituzione*, 3 luglio 2019, in COMMISSIONE PARLAMENTARE PER L’ATTUAZIONE DEL FEDERALISMO FISCALE, *Resoconto stenografico - Audizione - 18. Seduta di mercoledì 3 luglio 2019*, reperibile online al seguente link:

https://www.camera.it/leg18/1058?idLegislatura=18&tipologia=audiz2&sottotipologia=audizione&anno=2019&mese=07&giorno=03&idCommissione=62&numero=0018&file=indice_stenografico

⁶⁰ Lo sottolinea efficacemente C. TUBERTINI, *Il «sistema delle garanzie» dei livelli essenziali delle prestazioni*, cit., pp. 174-175, secondo la quale “se si condivide l’idea che la funzione della previsione costituzionale non è solo quella di affidare al legislatore il compito della predeterminazione normativa della soglia di differenziazione sostenibile, ma anche quella di realizzare in concreto una copertura effettiva su tutto il territorio nazionale del livello essenziale dei diritti, è inevitabile dedurre che da essa derivano precisi doveri di intervento in capo ai pubblici poteri, che si articolano in tutte le fasi necessarie alla realizzazione di tale ‘soglia di uniformità’, dalla determinazione concreta dei livelli essenziali alla loro erogazione effettiva a livello locale”.

⁶¹ Sul punto, v., ad esempio, E. JORIO, *Federalismo fiscale: il nuovo fisco municipale*, in *federalismi.it*, n. 11/2011; C. BUZZACCHI, *La fiscalità municipale: l’evoluzione dalla riforma federalista al decreto «liberalizzazioni»*, in *federalismi.it*, n. 9/2012; L. ANTONINI, *La destituzione del municipalismo italiano attraverso l’alterazione dei principi del federalismo fiscale*, in M. BERTOLISSI (a cura di), *Riforme. Opinioni a confronto - Giornata di studi in ricordo di Livio Paladin*, Jovene, Napoli, 2015, pp. 337 ss.; L. ANTONINI, *Un requiem per il federalismo fiscale*, cit., spec. pp. 6 ss.

caratterizzato da alcuni elementi di transitorietà”, specie “in relazione alla complessa vicenda dell’abolizione dell’imposta municipale propria IMU e del tributo per i servizi indivisibili Tasi”⁶². La finanza comunale, insomma, si è trovata, suo malgrado, al centro di una confusa ed instabile congerie di disposizioni, le quali, anziché rispondere ad una logica coerente e sistematica, sono spesso state dettate da contingenze passeggere, che hanno contribuito in modo decisivo al progressivo smarrimento dell’obiettivo originario: rappresentato, innanzi tutto, dal definitivo superamento – più volte ricordato in questa sede – del sistema di finanza derivata a favore del conferimento agli enti comunali di una maggiore autonomia di entrata e di spesa (dunque, in definitiva: di un maggior grado di responsabilità).

Proprio in questa direzione, l’originario decreto attuativo (n. 23/2011) contemplava – nell’ambito di una sorta di periodo transitorio che si sarebbe dovuto protrarre sino al 2014 – la “Devoluzione ai comuni della fiscalità immobiliare”⁶³ con riferimento agli immobili ubicati nei rispettivi territori, oltre che la garanzia di una serie di fonti d’entrata di nuova introduzione quali la compartecipazione al gettito dell’Iva riferibile al territorio comunale⁶⁴, l’imposta di soggiorno⁶⁵ e l’addizione comunale Irpef⁶⁶, nonché l’introduzione di un “Fondo sperimentale di riequilibrio”⁶⁷ con finalità perequative.

Superato il periodo transitorio, l’art. 7 del decreto attuativo prevedeva l’introduzione, a partire dal 2014, di un’imposta municipale propria (riferita agli immobili diversi dall’abitazione principale) e di un’imposta municipale secondaria (sostitutiva di varie forme di prelievo preesistenti⁶⁸), oltre che di un vero e proprio “Fondo perequativo”, istituito per “il finanziamento delle spese dei comuni e delle province, successivo alla determinazione dei fabbisogni standard collegati alle spese per le funzioni fondamentali”⁶⁹ (la redistribuzione delle risorse, dunque, sarebbe dovuta avvenire nel segno del superamento del criterio della spesa storica a favore di quello basato sui fabbisogni standard, del cui grado di attuazione, però, si è già preso atto *supra*).

⁶² CAMERA DEI DEPUTATI - SERVIZIO STUDI, XVIII Legislatura, *Le entrate delle regioni e degli enti locali*, 17 marzo 2020, 1-2.

⁶³ D.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, art. 2, 1° co.: “a) imposta di registro ed imposta di bollo sugli atti indicati all’articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l’imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131; b) imposte ipotecaria e catastale, salvo quanto stabilito dal comma 5; c) imposta sul reddito delle persone fisiche, in relazione ai redditi fondiari, escluso il reddito agrario; d) imposta di registro ed imposta di bollo sui contratti di locazione relativi ad immobili; e) tributi speciali catastali; f) tasse ipotecarie; g) cedolare secca sugli affitti di cui all’articolo 3, con riferimento alla quota di gettito determinata ai sensi del comma 8 del presente articolo”.

⁶⁴ D.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, art. 2, 4° co.

⁶⁵ D.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, art. 4.

⁶⁶ D.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, art. 5.

⁶⁷ D.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, art. 2, 3° co.

⁶⁸ D.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, art. 11, 1° co. In particolare, trattasi della “tassa per l’occupazione di spazi ed aree pubbliche, il canone di occupazione di spazi ed aree pubbliche, l’imposta comunale sulla pubblicità e i diritti sulle pubbliche affissioni, il canone per l’autorizzazione all’installazione dei mezzi pubblicitari”.

⁶⁹ D.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, art. 13.

Sennonché, la disciplina introdotta dal d.lgs. n. 23/2011 è stata oggetto – come si è poc’anzi accennato – di numerosi ripensamenti normativi, in modo particolare proprio con riferimento all’imposizione immobiliare: si pensi, ad esempio, ai diversi e generalizzati tagli di spesa che si sono ripercossi, in particolare, proprio sui Comuni⁷⁰; all’anticipazione dell’Imu a decorrere dall’anno 2012 e alla sua estensione all’abitazione principale con il d.l. n. 201/2011⁷¹ (che, tra le altre cose, disponeva un taglio del Fondo sperimentale di riequilibrio per 5,65 miliardi di euro e destinava all’erario la metà del gettito Imu sulle seconde case, operando di fatto un’incostituzionale “compartecipazione dello Stato su un tributo locale”⁷²); alla soppressione della “riserva dello Stato” sul gettito Imu relativo alle abitazioni non principali e del Fondo sperimentale con la legge di stabilità per il 2013⁷³; all’introduzione della c.d. Iuc (Imposta unica comunale) da parte della legge di stabilità del 2014⁷⁴; all’eliminazione della Tasi sulla prima casa con la legge di stabilità del 2016⁷⁵.

Si tratta, in tutta evidenza, di innovazioni che, assieme ad altre coeve, hanno radicato (nuovamente) “l’impianto centralistico del sistema di finanziamento, non perfettamente in linea con i criteri della riforma del federalismo fiscale municipale”⁷⁶. Ne costituisce un esempio lampante, in particolare, l’attuale conformazione del Fondo di solidarietà comunale, divenuta “orizzontale” – vale a dire, alimentata in via pressoché esclusiva dai Comuni attraverso il gettito Imu – in conseguenza dell’azzeramento della quota finanziata dallo Stato⁷⁷, in spregio all’art. 119, 3° co., Cost.

Ancora una volta, insomma, ci si trova di fronte – anche con specifico riferimento al tema della finanza comunale – ad un disarmante, ma ormai usuale, connubio: incertezza ed instabilità da un lato, allontanamento dal dato costituzionale dall’altro.

⁷⁰ Cfr. COMMISSIONE TECNICA PARITETICA PER L’ATTUAZIONE DEL FEDERALISMO FISCALE (COPAFF), *Condivisione tra i livelli di governo dei dati sull’entità e la ripartizione delle misure di consolidamento della finanza pubblica - Primo rapporto*, 16 gennaio 2014, (link:

https://www.mef.gov.it/ministero/commissioni/copaff/documenti/Primo_rapporto_Copaff_su_entita_e_ripartizione_misure_finanza_pubblica_gennaio_2014.pdf).

⁷¹ Si tratta del decreto-legge recante “Disposizioni urgenti per la crescita, l’equità e il consolidamento dei conti pubblici”, poi convertito con modificazioni dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214. L’“Anticipazione sperimentale dell’imposta municipale propria” è prevista all’art. 13.

⁷² Lo ricorda, ancora, L. ANTONINI, *Un requiem per il federalismo fiscale*, cit., p. 11. Ma si veda anche G. BERGONZINI, *Del federalismo fiscale al contrario: i contributi forzosi degli enti locali al bilancio dello Stato*, in *federalismi.it*, n. 8/2018.

⁷³ Legge 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, 380° co., lett. a) - e).

⁷⁴ Legge 27 dicembre 2013, n. 147, art. 1, 639° co.: “È istituita l’imposta unica comunale (IUC). Essa si basa su due presupposti impositivi, uno costituito dal possesso di immobili e collegato alla loro natura e valore e l’altro collegato all’erogazione e alla fruizione di servizi comunali”.

⁷⁵ Legge 28 dicembre 2015, n. 2018, art. 1, 12° co.

⁷⁶ CORTE DEI CONTI, *Relazione sulla gestione finanziaria degli Enti locali - Esercizio 2014*, 22 febbraio 2016, V, reperibile online all’indirizzo: <https://www.corteconti.it/Download?id=996bae77-ebc0-471c-8ce6-3e94d08a5fc6>. La Corte si riferiva, in particolare, alle “novità introdotte dalla legge di stabilità 2016 in tema di abolizione della TASI sull’abitazione principale, sull’esclusione dalla tassazione locale dei terreni agricoli e sulle altre misure agevolative fiscali ed il contestuale incremento del fondo di solidarietà comunale a compensazione delle perdite di gettito”.

⁷⁷ Cfr. CAMERA DEI DEPUTATI - SERVIZIO STUDI, XVIII Legislatura, *Le entrate delle regioni e degli enti locali*, cit., p. 10.

In un contesto siffatto, allora, è imprescindibile, prima di tutto, recuperare una certa quota di ordine e razionalità (oltre che di sano realismo) avendo di mira l'adagio agostiniano (molto caro a chi scrive) secondo cui “*minus ordinata inquieta sunt, ordinantur et quiescunt*”⁷⁸.

6. Prospettive di riforma del TUEL in tema di finanza degli enti locali

Poco fa⁷⁹, si è fatto cenno all'idea di una recuperabilità dei principi dettati dalla legge di delega n. 42/2009, rimasti – come si è cercato di mettere in luce – in larga misura inattuati. In modo particolare, si è anche visto come i Comuni – ma, senza dubbio, un discorso analogo vale anche con riguardo ai c.d. enti di area vasta, vale a dire le Province⁸⁰ e le Città metropolitane – si siano trovati a subire le ripercussioni più gravose di una tale inattuazione.

A fronte di quanto si è andati dicendo, allora, non può che apparire ormai ridotta ad una mera formula retorica – pressoché priva di qualunque concreto riscontro nella realtà – la disposizione di cui all'art. 3, 4° co., del d.lgs. n. 267/2000 (Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali), secondo la quale “I comuni e le province hanno (...) autonomia impositiva e finanziaria nell'ambito dei propri statuti e regolamenti e delle leggi di coordinamento della finanza pubblica”. Una norma, quest'ultima, che – fondando l'autonomia organizzativa e finanziaria degli enti substatali – individua (come è stato accortamente notato) nella “capacità di reperire e di disporre delle risorse necessarie (...) il presupposto per un effettivo, da parte di ogni amministrazione locale, governo degli interessi affidati alle sue cure”⁸¹. Sennonché, è noto come il TUEL⁸² – al di là dell'espressione appena ricordata: fondamentale, ma di certo non sufficiente, specie alla luce dei suoi reali sviluppi – nulla stabilisca quanto alle concrete modalità di attuazione di quell'autonomia impositiva e finanziaria declamata all'art. 3: in modo particolare, nella Parte seconda, dedicata alla disciplina dell’“ordinamento finanziario e contabile”, si limita infatti a ribadire che “Ai comuni e alle province la legge riconosce, nell'ambito della finanza pubblica, autonomia finanziaria fondata su certezza di risorse proprie e trasferite”⁸³, ad assicurare ai medesimi “potestà impositiva

⁷⁸ AGOSTINO, *Confessiones*, 13.9.10.

⁷⁹ V., in particolare, *sub* 4.

⁸⁰ Province delle quali, com'è noto, il c.d. progetto di riforma costituzionale Renzi-Boschi – bocciato alle urne il 4 dicembre 2016 – prevedeva la soppressione. Sul punto, v., in particolare, M. BERTOLISSI - G. BERGONZINI, *Province. Decapitate e risorte*, Giappichelli, Torino, 2017, specialmente là dove osservano che “Ora, enti di secondo grado, rimangono titolari di funzioni rilevanti, senza poter disporre di risorse adeguate, perché espropriate a loro danno – più precisamente, a danno dei cittadini – dallo Stato: in nome di un federalismo fiscale alla rovescia o, se si preferisce, di stampo napoleonico” (ivi, risolto di copertina).

⁸¹ Così, G. SALA, *Art. 3*, in M. BERTOLISSI (a cura di), *L'ordinamento degli enti locali. Commento al testo unico sull'ordinamento delle autonomie locali del 2000 alla luce delle modifiche costituzionali del 2001*, il Mulino, Bologna, 2002, 67.

⁸² V., in particolare, A. D'AURO, *La finanza locale nel Testo Unico degli enti locali*, in *La finanza locale*, n. 2/2001, pp. 203 ss. *Amplius*, F. AMATUCCI (a cura di), *Il nuovo sistema fiscale degli enti locali*, Giappichelli, Torino, 2010.

⁸³ D.lgs. 18 agosto 2000, n. 267, art. 149, 2° co.



autonoma nel campo delle imposte, delle tasse e delle tariffe”⁸⁴, nonché ad enumerare una serie di fonti di entrata (imposte proprie, addizionali, trasferimenti erariali e regionali, etc.) delle quali “La finanza dei comuni e delle province” dovrebbe dirsi “costituita”⁸⁵. Per il resto, la disciplina si concentra sugli aspetti relativi a programmazione, bilanci, contabilità, tesoreria: tecnicismi utili, certo, a cui però difettano solide basi e direttrici illuminanti. Al contrario, sulle effettive modalità di reperimento delle risorse, sui criteri che dovrebbero – sul piano sostanziale – fondare e guidare quell’autonomia finanziaria tanto declamata in apertura, il silenzio più assordante. Ancora una volta, la prospettiva individuata dal legislatore sembra rispondere a canoni improntati ad un formalismo che – limitandosi alla logica del proclamo – rinuncia a fare i conti con la realtà e, di conseguenza, finisce per evaporare in un nulla di fatto.

Una proposta concreta, allora, potrebbe derivare proprio da una riscoperta dei principi – dei quali si è detto poc’anzi – dettati dalla legge di delega n. 42/2009 in tema di federalismo fiscale. Proprio il TUEL, infatti, potrebbe costituire una delle sedi più indicate per un loro definitivo rilancio: così, l’inserimento – all’interno della Parte seconda del d.lgs. n. 267/2000 – di un riferimento (espresso o semplicemente *per relationem*, a seconda del grado di analiticità che si scelga di conferire alla trama normativa) ad alcune delle direttrici più importanti delineate dalla legge sul federalismo fiscale permetterebbe di restituire all’impianto complessivo del Testo unico, da un lato, una maggiore coerenza rispetto alle petizioni di principio assunte in apertura, nonché, dall’altro, un maggiore grado di concretezza, dal momento che – come si è visto – queste stesse petizioni non risultano, nel testo attuale, corroborate da corrispondenti disposizioni di metodo con riguardo, *in primis*, al finanziamento delle funzioni e alla responsabilizzazione degli enti locali interessati. Una tale opzione, inoltre, consentirebbe di ricondurre quei principi che la legge di delega n. 42/2009 aveva concepito con riferimento agli enti locali entro i confini di una sede normativa che appare, allo scopo, particolarmente appropriata (se non la più appropriata), ponendo così rimedio – almeno in parte – a quel disordine che contraddistingue, con un grado di patologia particolarmente elevato, la materia *de qua*.

Ora, proprio in questo senso sembra muovere il disegno di legge di delega elaborato, nel secondo semestre del 2020, da un apposito Gruppo di studio insediatosi lo scorso luglio presso il Ministero dell’interno e coordinato dal Presidente emerito del Consiglio di Stato Alessandro Pajno⁸⁶.

⁸⁴ D.lgs. 18 agosto 2000, n. 267, art. 149, 3° co.

⁸⁵ D.lgs. 18 agosto 2000, n. 267, art. 149, 4° co.: “La finanza dei comuni e delle province è costituita da: a) imposte proprie; b) addizionali e compartecipazioni ad imposte erariali o regionali; c) tasse e diritti per servizi pubblici; d) trasferimenti erariali; e) trasferimenti regionali; f) altre entrate proprie, anche di natura patrimoniale; g) risorse per investimenti; h) altre entrate”.

⁸⁶ La nota di aggiornamento al Documento di economia e finanza 2020 (deliberata dal Consiglio dei ministri il 5 ottobre 2020) contempla, tra i “Disegni di Legge collegati alla decisione di bilancio”, il “DDL di revisione del Testo Unico dell’ordinamento degli enti locali” (ivi, p. 34:

Questo progetto (ambiziosamente denominato “Delega al Governo per l’adozione di una Carta per le autonomie”), recante una revisione sistematica – più volte auspicata, troppo spesso rimandata e oramai divenuta improcrastinabile – dei diversi Capi di cui si compone il TUEL, persegue lo scopo espresso di “aggiornare, riunire e coordinare, introducendo eventuali disposizioni innovative, in una «carta per le autonomie» la disciplina statale relativa all’ordinamento, alle funzioni fondamentali, agli organi di governo di comuni, province e città metropolitane”, ma anche – per quanto maggiormente interessa in questa sede – “al sistema contabile e tributario” (art. 1).

In modo particolare, alla riforma dell’ordinamento tributario degli enti locali è dedicato l’art. 17 del disegno di legge⁸⁷, il quale – nell’esordio – fa riferimento proprio alla legge di delega sul federalismo fiscale, della cui opportunità di recupero e rilancio ci si sta qui occupando: “(...) al fine di dare piena attuazione ai principi di decentramento fiscale di cui alla legge 5 maggio 2009, n. 42 mediante il superamento del sistema di finanza derivata e l’attribuzione di effettività all’autonomia di entrata e di spesa degli enti decentrati, nel rispetto dei principi di solidarietà, riequilibrio territoriale e coesione sociale,

http://www.dt.mef.gov.it/modules/documenti_it/analisi_programmazione/documenti_programmatici/nadef_2020/NADEF_2020_Pub.pdf.

Al fine di elaborare il predetto disegno di legge, il 6 luglio 2020 si è insediato il Gruppo di Studio nominato dal Ministro dell’interno, Luciana Lamorgese. “L’iniziativa segue la risoluzione di maggioranza approvata dal Senato della Repubblica lo scorso 9 ottobre in occasione dell’esame della Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza 2019 (Def), con cui il Parlamento ha impegnato il governo ad inserire tra i provvedimenti collegati alla decisione di bilancio 2020 un disegno di legge di revisione del Testo unico dell’ordinamento degli enti locali”: questa la nota ufficiale del Ministero dell’interno (datata 7 luglio 2020), reperibile al seguente indirizzo: <https://www.interno.gov.it/it/notizie/e-insediato-gruppo-studio-modifica-dellordinamento-enti-locali-nominato-dal-ministro-lamorgese>, ove è possibile rinvenire anche i nominativi dei diciotto autorevoli membri della Commissione.

Va segnalato, incidentalmente, che è attualmente in esame (tra le numerose altre), presso la Camera dei deputati, la proposta di legge A.C. 1356 (presentata il 9 novembre 2018), a sua volta recante una serie di disposizioni di modifica al d.lgs. n. 267/2000. In particolare, è il Capo VI (artt. 24-36) di quest’ultimo progetto ad occuparsi della materia della finanza locale. Tra le altre cose, è possibile segnalarne i seguenti profili: possibilità per i Comuni di affidare l’accertamento e la riscossione della TARI ai gestori dei rifiuti, indipendentemente dal vincolo dell’affidamento del servizio anteriormente al 31 dicembre 2013; proroga della modalità semplificata di misurazione della TARI; facoltà per i Comuni di aumentare fino al 50% le tariffe dell’imposta sulla pubblicità e del diritto sulle pubbliche affissioni; versamento ai Comuni dell’addizionale comunale dei diritti d’imbarco aeroportuali; aggiornamento dell’importo del canone per le occupazioni permanenti del territorio comunale (COSAP); riduzioni fiscali in tema di imposta di registro su atti esecutivi e atti di trasferimento a titolo oneroso di diritti reali immobiliari; modifica della competenza territoriale delle commissioni tributarie in caso di affidamento a soggetti terzi, da parte degli enti locali, delle attività di accertamento e riscossione dei tributi locali; possibilità di destinare al potenziamento degli uffici comunali una quota del gettito IMU; possibilità di subordinare il rilascio di licenze e concessioni al requisito della regolarità fiscale dei soggetti richiedenti.

⁸⁷ Con riguardo a questo articolo, la Relazione illustrativa allegata al disegno di legge specifica che esso “ha ad oggetto il sistema tributario: vale a dire, il reperimento delle risorse, in un’ottica combinata di potere e responsabilità”. Noto – *en passant* – come sia un peccato che la parola “responsabilità” compaia soltanto all’interno della Relazione, mentre non ve ne sia traccia nel testo dell’articolo. Non si tratta, forse, di un principio fondamentale avente dignità (almeno) pari a quelli espressamente menzionati (solidarietà, riequilibrio territoriale, coesione sociale)?

Si veda, a tal proposito, M. BERTOLISSI, *Autonomia e responsabilità sono un punto di vista*, cit., p. 360, secondo il quale il “trinomio solidarietà-eguaglianza-responsabilità” – vale a dire, “le parole-chiave riferibili allo Stato-ordinamento” – debbono essere declinate “soprattutto nell’ottica della responsabilità, in assenza della quale si dissolve anche il migliore dei propositi riformatori”.

si interviene nella disciplina dei tributi degli enti locali, razionalizzandone e semplificandone le regole applicative”.

La disposizione in parola, dunque, sembra accogliere favorevolmente l’auspicio ad una riscoperta degli indirizzi – dimenticati, ma ancora attualissimi – contenuti nella legge n. 42/2009 e ad una loro riconduzione nell’alveo ad essi più confacente, vale a dire quello della disciplina dell’ordinamento degli enti locali; e lo fa attraverso la precisa indicazione di una serie di principi e criteri direttivi cui il Governo sarà chiamato a conformarsi allo scopo di dare, finalmente, attuazione a quei capisaldi del federalismo fiscale che *supra* si sono voluti richiamare.

Segnatamente, il disegno di legge indica, tra i propri obiettivi, (a) la razionalizzazione e la semplificazione del sistema tributario degli enti locali, attraverso l’individuazione di “criteri omogenei per la istituzione di tributi propri da parte delle regioni” e sulla scorta dei principi – espressamente richiamati – di “effettività della finanza locale”, “sussidiarietà” e, soprattutto, “autosufficienza”; nonché (b) la previsione che sia il consiglio dell’ente locale – quale organo rappresentativo di quest’ultimo – a stabilire in via definitiva – in sede di approvazione del bilancio preventivo – aliquote e tariffe dei tributi dell’ente medesimo. Ancora, vengono auspicate (c) la fissazione di fasce standardizzate relativamente ad “aliquote, tariffe ed agevolazioni fiscali” e (d) l’“incentivazione del coinvolgimento dei diversi livelli istituzionali” nel contrasto all’evasione e all’elusione fiscale, anche facendo ricorso a meccanismi premiali.

L’obiettivo principale che questa nuova delega si prefigge resta, in ogni caso, quello della semplificazione, termine che, nel nostro Paese, viene declamato a più riprese ma che, purtroppo, continua a costituire una chimera puntualmente inseguita e quasi mai raggiunta⁸⁸. Con specifico riguardo al sistema di finanza

⁸⁸ Sul punto, cfr., ad esempio, M. BERTOLISSI - V. ITALIA, *La semplificazione delle leggi e dei procedimenti amministrativi*, Jovene, Napoli, 2015, ove osservano che “La semplificazione delle leggi è un obiettivo spesso invocato, specie di fronte all’attuale produzione legislativa numerosa, frammentaria e complessa ma si è cercato di realizzarlo con rimedi imprecisi, quali i Testi unici o con raccolte affastellate di leggi denominate «Codici», che presentano gli stessi difetti delle leggi precedenti. (...) se la legge non contiene regole intelleggibili, non può essere né compresa né attuata. Sotto questo profilo, chi soccombe, innanzitutto, è la politica e, con essa, la democrazia che ne costituisce la più alta espressione”. E concludono rilevando come sia “indispensabile sapere che la semplificazione delle leggi e dei procedimenti amministrativi è argomento centrale, se non addirittura fondativo, del diritto costituzionale, la cui ragion d’essere risiede nel capire” (ivi, *Introduzione*, pp. V - VI).

Per rendersi conto di quanta strada ci sia ancora da fare, è sufficiente richiamare un esempio lampante, tratto dalle cronache degli ultimi giorni: A. CERCHI - A. MARINI - M. PARIS, *Manovra, servono 176 decreti attuativi per diventare pienamente operativa*, in *Il Sole 24 Ore (online)*, 6 gennaio 2021: “Durante l’iter di approvazione la legge di Bilancio si è appesantita di altri 93 provvedimenti attuativi, oltre agli 83 del testo originario. Per 94 atti, compresi quelli relativi ai molti bonus, è prevista una scadenza”.

Sembra, in ogni caso, esserne consapevole la Commissione che ha elaborato il testo del disegno di legge, dal momento che, nella Relazione illustrativa, ci si riferisce alla semplificazione come “assunta in un’accezione non retorico-ripetitiva”, indispensabile per addivenire alla “revisione di un sistema non ordinato e coerente, dovuto a congiunture, che è opportuno lasciarsi alle spalle”.

locale, la semplificazione viene declinata sotto diversi profili, la maggior parte dei quali appare certamente condivisibile, nella prospettiva cui si è più volte fatto cenno.

Così, nel progetto elaborato dalla Commissione Pajno si fa espresso riferimento – al 2° comma del medesimo art. 17 – al superamento del criterio della spesa storica a favore di quelli basati su fabbisogni standard (dei quali debbono altresì essere individuati i parametri di determinazione, in un’ottica di omogeneità su tutto il territorio nazionale), obiettivi di servizio e livelli essenziali delle prestazioni; al divieto di doppia imposizione sulle medesime basi imponibili; all’“aderenza del gettito dei tributi di scopo alla loro finalizzazione” e, soprattutto, ai fondamentali principi di “correlazione tra prelievo e funzioni esercitate”, di “corrispondenza tra autonomia impositiva e autonomia di gestione delle proprie risorse umane e strumentali”, nonché di tendenziale copertura dell’esercizio delle funzioni fondamentali ad opera delle risorse derivanti da tributi ed entrate proprie, che a tale scopo dovranno essere destinate in via esclusiva (il che si traduce, naturalmente, in un’implicita affermazione del principio di responsabilità, vero pilastro di un sistema che si proponga di dare seria attuazione al federalismo fiscale). Infine, viene sancito – ancora una volta – l’obiettivo del “superamento del sistema di finanza derivata” e della conseguente “attribuzione di una maggiore autonomia di entrata e di spesa agli enti decentrati, nel rispetto dei principi di solidarietà, riequilibrio territoriale e coesione sociale”. Si tratta, insomma, proprio dei capisaldi già contenuti nella legge n. 42/2009, che in questo progetto trovano nuova collocazione nella consapevolezza dell’opportunità (per non dire della necessità) di una loro riscoperta e di una loro definitiva e concreta attuazione.

Meno condivisibile – a parere di chi scrive – è soltanto il richiamo che il disegno di legge opera (all’art. 18, punto 2, lett. c) alla logica della “continenza”⁸⁹ quale “principio legittimante l’imposizione di un tributo proprio”: stando a questo principio, “i tributi propri in senso stretto” dovrebbero – a tenore della medesima legge di delega – “essere definiti” avendo riguardo “alle materie di competenza regionale”.

A questo proposito, non ci si può esimere dall’osservare come – laddove ci si prefigga di ricercare una relazione omogenea tra “materie di competenza regionale”, da un lato, e “tributi regionali propri”, dall’altro⁹⁰ – si stia tentando di instaurare un collegamento tra fattori tra loro non paragonabili, in quanto funzionalmente – oltre che ontologicamente – diversi: si allude, ovviamente, all’area della fiscalità e a quella (nettamente distinta) delle competenze legislative, concorrenti e residuali. La prima, infatti, non

⁸⁹ In ordine a questo principio, si può senz’altro fare diretto riferimento al suo teorizzatore, F. GALLO, *I principi del federalismo fiscale*, cit., p. 11, secondo il quale “Il principio di continenza opera quale fisiologico limite interno all’esercizio della potestà residuale d’imposizione delle Regioni. Tale limite consiste nella necessità che il prelievo, frutto dell’esercizio di detto potere, sia direttamente correlato, oltre che al territorio regionale, anche alle materie oggetto delle competenze regionali ripartite e residuali di cui al 3° e 4° comma dell’art. 117 Cost.”.

⁹⁰ Cfr. F. GALLO, *I principi del federalismo fiscale*, cit., p. 11.

può che assumere, quale proprio termine di riferimento, le basi imponibili, direttamente correlate al principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost.; la seconda, invece, ha ad oggetto le attribuzioni astratte di cui al 3° e al 4° co. dell'art. 117. Non si comprende, pertanto, come l'istituzione di tributi propri – in ossequio al principio di autonomia finanziaria degli enti decentrati – possa essere parametrata a queste ultime, che nulla hanno a che vedere con la dimensione (l'unica rilevante al predetto scopo) strettamente economica, attenendo, per contro, a quella della funzione legislativa e, in senso lato, amministrativa.

7. Considerazioni conclusive

Comunque – al di là di quest'ultimo, incidentale rilievo – non si può negare come il progetto di riforma del TUEL elaborato dalla Commissione Pajno costituisca – potenzialmente – un buon punto di partenza per la ripresa e il rilancio della discussione riguardante l'autonomia finanziaria degli enti substatali. Sarebbe auspicabile – come si è già avuto modo di accennare – che alcuni dei principi cardine del federalismo fiscale – anziché volteggiare, in maniera del tutto irrazionale, alla stregua di “proposizioni in aria” di manzoniana memoria⁹¹, per poi finire (per l'ennesima volta) sull'orlo del dimenticatoio – venissero esplicitamente impressi all'interno della Parte seconda del TUEL, di modo che possano essere finalmente ricondotti a sistema, andando così a costituire parte integrante – e, per questo, irrinunciabile – dell'ordinamento degli enti locali.

Certo, non può essere sottaciuta una riserva di fondo: e cioè che la strada scelta per dare attuazione, dopo più di dieci anni, agli indirizzi contenuti nella legge di delega n. 42/2009 sia... un'altra legge di delega. Considerato, infatti, che alla legge sul federalismo fiscale sono seguite decine di decreti attuativi rimasti pressoché sulla carta (come si è messo in luce nelle pagine precedenti), risulta piuttosto arduo non ritenere che lo stesso possa verosimilmente accadere anche in ordine a questa nuova legge di delega, ove dovesse venire approvata dal Parlamento: chi potrebbe mai azzardare la scommessa che questa sarà la volta buona? Del resto, le premesse non sono certo delle migliori, e il rischio che anche quest'ennesimo tentativo si traduca – magari a seguito dell'emanazione di un'ulteriore congerie di atti legislativi ed amministrativi, in barba al declamato obiettivo di semplificazione – in un nulla di fatto, sembra decisamente elevato. Forse, per cominciare, sarebbe stato più opportuno tentare di imboccare la via della valorizzazione dell'esistente, incaricando tecnici ed uffici di predisporre, sul piano pratico e nei limiti del possibile, quanto risulta necessario per dare concreta attuazione alle molte (troppe) disposizioni astratte contenute nei diversi decreti che sono andati susseguendosi nel corso dell'ultimo decennio e che sono

⁹¹ A. MANZONI, *I Promessi Sposi*, BUR Rizzoli, Milano, 2019, p. 279.

rimasti, per lo più, lettera morta: insomma, salvare il salvabile, sempre che di quest'ultima categoria ancora rimanga qualcosa.

Per quanto, però, commissioni ministeriali, tecnici e uffici possano impiegare le risorse a propria disposizione per apportare un contributo più o meno significativo; per quanto la dottrina giuspubblicistica possa spingersi a denunciare i malfunzionamenti del sistema e ad elaborare proposte di vario genere; per quanto il Parlamento possa giungere ad approvare l'ennesimo articolato normativo, quale potrebbe essere la legge di delega alla quale si è sin qui fatto riferimento; resta comunque un punto fermo, innegabile: nulla potrà mai cambiare in assenza di una decisa *volontà politica*, e, dunque, di una risoluta presa di posizione da parte del legislatore e delle autorità di governo, per aprire finalmente – e definitivamente – la strada ad una nuova rotta.

È ormai trascorso più di un decennio da quando l'allora governatore della Banca d'Italia, Mario Draghi, sottolineava quanto sia “importante che il sistema dell'imposizione e della spesa a livello decentrato sia tale da premiare l'efficienza, indirizzare le risorse verso gli usi più produttivi e le priorità più urgenti”, raccomandando come “Il sistema dei trasferimenti agli enti decentrati” debba “abbandonare il criterio della spesa storica, che premia l'inefficienza” ed evidenziando come il “Cardine di una sana autonomia fiscale” non possa che fondarsi sulla “stretta corrispondenza tra esborsi e tassazione”⁹²: si tratta, in tutta evidenza, di suggerimenti rimasti perennemente inascoltati e, pertanto, ancora attualissimi; indicazioni limpide, che meritano senz'altro di essere recuperate, oggi più che mai.

Non è dato sapere se quest'ultimo disegno riformatore si rivelerà idoneo a promuovere una vera riscoperta dei principi del federalismo fiscale, nella prospettiva di un vigoroso e deciso rilancio dell'autonomia finanziaria degli enti locali. Allo stesso tempo, però, non è nemmeno possibile rinunciare a fare i conti con la realtà⁹³, che ci parla di un Paese ormai in ginocchio, ulteriormente piegato dall'emergenza epidemiologica in corso⁹⁴, che non può più permettersi di aspettare e che reclama a gran voce risposte rapide e tangibili.

⁹² M. DRAGHI, *Considerazioni finali*, 31 maggio 2008, p. 15, consultabile al link: https://www.bancaditalia.it/pubblicazioni/interventi-governatore/integov2008/cf07_considerazioni_finali.pdf.

⁹³ Cfr. *supra*, sub 2.

⁹⁴ Per rendersene conto, è sufficiente volgere lo sguardo a CENSIS, *54° Rapporto sulla situazione sociale del Paese*, 4 dicembre 2020: “Il sistema-Italia è una ruota quadrata che non gira: avanza a fatica, suddividendo ogni rotazione in quattro unità, con un disumano sforzo per ogni quarto di giro compiuto, tra pesanti tonfi e tentennamenti. Mai lo si era visto così bene come durante quest'anno eccezionale, sotto i colpi sferzanti dell'epidemia (...) il nostro modello individualista è stato il migliore alleato del virus, unitamente ai problemi sociali di antica data. (...) Così come nell'emergenza abbiamo trascurato i malati 'ordinari', uno degli effetti provocati dall'epidemia è di aver coperto sotto la coltre della paura e dietro le reazioni suscitate dallo stato d'allarme le nostre annose vulnerabilità e i nostri difetti strutturali, del tutto evidenti oggi nelle debolezze del sistema – l'epidemia ha squarciato il velo: il re è nudo! – e pronti a ripresentarsi il giorno dopo la fine dell'emergenza più gravi di prima (...). Lo Stato, pur percepito come impreparato di fronte all'ondata dei contagi, si è palesato come il salvagente a cui aggrapparsi nel massimo pericolo. Ma, oltre al ciclopico debito pubblico, le scorie dell'epidemia saranno molte, diversificate e di lungo periodo” (ivi, p. 3). Il contenuto del Rapporto è stato recentemente

Il particolare momento che l'Italia sta vivendo potrebbe costituire l'occasione propizia per lanciarsi, finalmente, nella sfida di una vera e propria rivoluzione del sistema di finanza locale – e, con essa, dell'intero sistema-Paese – nel segno di un autentico 'rinascimento', idoneo a lasciarsi alle spalle la cupa stagione di Covid-19: in ballo, infatti, ci sono il superamento di un apparato antiquato e farraginoso, l'attribuzione agli enti decentrati di una seria responsabilità di entrata e di spesa, il conseguimento di una sana e razionale gestione delle risorse pubbliche: in un'unica espressione, la concretizzazione di quanto prescrive il 2° co. dell'art. 97 Cost., là dove sancisce il principio del buon andamento dell'agire amministrativo, declinato – nelle sue varie forme – anche dal 1° co. della legge n. 241/1990.

A ciò si aggiunga che il progressivo abbandono di un meccanismo eterodiretto ed accentrato – qual è quello basato sulla finanza di trasferimento – a favore di un modello federalista si traduce, inevitabilmente, nell'affermazione di un autentico principio pluralistico, dal momento che permetterebbe di avvicinare il cittadino-contribuente all'ente riscossore, consentendogli di acquisire contezza della reale destinazione – a lui tendenzialmente vicina – di quanto egli versa – analogamente, ad un ente che gli è territorialmente prossimo – in adempimento del dovere tributario⁹⁵.

Si tratta, in definitiva, di non lasciarsi sfuggire l'ennesima occasione, di non trasformare quest'ultima – ancora una volta – in un mero “tentativo” o in un “esperimento” incompiuto, secondo quanto si ebbe ad osservare in quel Rapporto risalente al 1946⁹⁶, al quale vale la pena di ritornare, in chiusura. Vi si affermava – tra l'altro – che “l'autosufficienza finanziaria” costituisce una “condizione indispensabile di autonomia”⁹⁷. L'opportunità ora c'è: per realizzare tale imprescindibile condizione e, dunque, per

commentato da A. POGGI, *Qualche osservazione a margine del Rapporto Censis sulla situazione sociale del Paese. Il sistema Italia “ruota quadrata che non gira” e la prospettiva di un “progetto condiviso” per uscire finalmente dalla continua emergenza*, in *federalismi.it*, n. 36/2020.

⁹⁵ Sul punto, cfr., ad esempio, F. REVIGLIO, *La spesa pubblica. Conoscerla e riformarla*, cit., p. 139: “il decentramento avvicina e coinvolge i cittadini alla gestione della cosa pubblica e consente il migliore funzionamento della democrazia se l'attribuzione di spesa è accompagnata dalla responsabilità di trovare le fonti di copertura”; C. BURATTI, *Federalismo, efficienza, sovranità del cittadino elettore: i falsi miti del federalismo all'italiana*, in *Federalismo fiscale*, n. 1-2/2012, p. 56, che denuncia quanto segue: “la sovranità del cittadino-elettore è messa in dubbio dalla carenza di informazioni rilevanti, dalla tendenza a sottoporre agli elettori un paniere di proposte molto eterogenee, dalla presentazione di consuntivi poco comprensibili, dall'esistenza di illusione finanziaria, che non consente loro di percepire il vero costo di certe scelte”; nonché G. BERGONZINI, *Democrazia fiscale partecipativa e città*, in F. PIZZOLATO - A. SCALONE - F. CORVAJA (a cura di), *La città e la partecipazione tra diritto e politica*, Giappichelli, Torino, 2019, pp. 229 ss.; apparso anche in *federalismi.it*, n. 21/2019, p. 11, che osserva: “Nella prospettiva della costruzione di un vero federalismo, che nasce dal basso come espressione di autonomia responsabile, la fiscalità assume ovviamente un'importanza centrale: tanto che – si potrebbe persino sostenere – la democrazia partecipativa o è anche fiscale, o non è”. E ancora: “In favore di una più ampia democrazia partecipativa in ambito fiscale militano dunque ragioni profonde, relative alla costruzione *ex novo* (perché di questo si tratta, a ben vedere) di un percorso di cittadinanza capace di sensibilizzare e responsabilizzare i contribuenti italiani, consentendo loro di percepire la dignità di partecipi della vita delle comunità e delle istituzioni che le governano, a partire da quelle locali; al quale non sembra aver particolarmente contribuito, sinora, l'attribuzione esclusiva delle decisioni tributarie al circuito rappresentativo”.

⁹⁶ Cfr. *supra*, sub 3.

⁹⁷ MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica*, cit., p. 132.



riscoprire, rilanciare ed attuare il federalismo fiscale, da intendersi – puramente e semplicemente – quale “criterio di distribuzione – tra i diversi livelli di governo – non accentrato, non uniforme, non dogmatico, non illiberale, non giacobino, del potere di reperire le risorse necessarie ad una collettività che è ordinamento”⁹⁸.

⁹⁸ M. BERTOLISSI, *Federalismo fiscale: una nozione giuridica*, cit., p. 34.