

Alma Mater Studiorum – Università di Bologna

DOTTORATO DI RICERCA IN
DIRITTO TRIBUTARIO EUROPEO

Ciclo XXVIII

Settore Concorsuale di afferenza: 12/D2

Settore Scientifico disciplinare: IUS/12

**TERRITORIALITÀ FISCALE E SUSSIDIARIETÀ
DEGLI ENTI SUB-STATALI**

ESPERIENZE COMPARATE NELL'ORDINAMENTO EUROPEO

Presentata da: Alice Bulgarelli

Coordinatore Dottorato

prof. Andrea Mondini

Relatore

prof. Adriano Di Pietro

Esame finale anno 2016

Indice sommario

Introduzione.....	1
-------------------	---

Capitolo primo

TERRITORIALITÀ E SOVRANITÀ NEGLI ORDINAMENTI EUROPEI

1. I LIVELLI DI GOVERNO DELLA FINANZA PUBBLICA TRA PLURALITÀ E UNITÀ.....	3
2. MODELLI COSTITUZIONALI DI RIPARTO DELLE COMPETENZE IN MATERIA TRIBUTARIA TRA PRINCIPI DI AUTONOMIA E COORDINAMENTO.....	10
1. Percorsi evolutivi europei a confronto.....	10
1. <i>Il percorso verso la realizzazione del sistema doppiamente federale del Belgio</i>	10
2. <i>Sviluppo del decentramento fiscale spagnolo</i>	23
3. <i>Evoluzione del sistema italiano</i>	39
2. Sovranità tributaria e riparto di competenze nelle Costituzioni.....	70
1. <i>Lo sdoppiamento dei poteri “sovrani” sul medesimo territorio in Belgio</i>	70
2. <i>Principi e regole di coordinamento dell'ordinamento spagnolo</i>	76
3. <i>La Costituzione italiana dopo la Riforma del Titolo V</i>	83
3. Le competenze fiscali degli enti sub-statali.....	89
1. <i>L'autonomia tributaria in Belgio e le limitazioni dello Stato centrale</i>	89
2. <i>Il doppio coordinamento spagnolo</i>	95
3. <i>Tentativi di autonomia in Italia e la legge di coordinamento (segue)</i>	125
4. <i>(segue) Le recenti riforme italiane in materia di imposizione immobiliare</i>	135
3. CONCLUSIONI.....	138

Capitolo secondo

LE AUTONOMIE NELL'ORDINAMENTO EUROPEO

1. Autonomia tributaria territoriale. Premessa metodologica.....	145
2. Premesse teoriche e significati del concetto di autonomia.....	146
3. Il criterio del riparto di competenze e la crisi del concetto di autonomia.....	150
4. L'autonomia finanziaria e tributaria nell'analisi dei principi fondamentali.....	152
5. L'autonomia finanziaria e tributaria nelle teorie sulla territorialità.....	155
1. <i>Territorialità, in senso formale, come autodeterminazione impositiva e limite alla validità delle norme</i>	157
2. <i>Territorialità, in senso formale, come limite applicativo delle norme tributarie</i>	159
3. <i>Territorialità, in senso materiale, come esclusione della possibilità di assumere a presupposto di imposta fatti o situazioni che si verificano fuori dal territorio</i>	161
4. <i>Territorialità, in senso materiale, come limite all'individuazione dei soggetti che devono concorrere alle spese pubbliche</i>	163
6. Autonomia tributaria territoriale e sovranità territoriale dello Stato.....	172
7. Riparto di competenze concorrenti in materia tributaria.....	175
1. <i>La competenza quale criterio di ripartizione della potestà impositiva tra Stato e enti sub-statali</i>	175
2. <i>Le competenze fiscali tra Unione europea e Stati membri</i>	183
8. Limiti della sovranità territoriale a causa dell'ordinamento europeo.....	190
9. Autonomia come forma del riparto.....	197
1. <i>Aiuti di Stato</i>	197
10. Autonomia come violazione dei vincoli europei: armonizzati.....	211
1. <i>Imposte ad effetto equivalente ai dazi e unione doganale</i>	213
2. <i>Imposta sul valore aggiunto</i>	223
3. <i>Accise</i>	300
11. Autonomia come violazione dei principi europei: non armonizzati.....	245
1. <i>Il principio di non discriminazione</i>	246

2. <i>Divieto di restrizione delle libertà economiche fondamentali</i>	251
12. I vincoli europei alla compiuta realizzazione dell'autonomia.....	260

Capitolo terzo.

AUTONOMIE IN CORTOCIRCUITO

1. LA RESPONSABILITÀ PER L'INADEMPIMENTO DEGLI OBBLIGHI COMUNITARI.....	263
1. Il ruolo degli enti-statali per l'inadempimento del diritto europeo.....	263
1. <i>La responsabilità verso i singoli</i>	264
2. <i>La responsabilità verso l'Unione europea</i>	270
2. Il riparto nazionale della responsabilità per inadempimento degli obblighi comunitari.....	273
1. <i>Belgio</i>	275
2. <i>Spagna</i>	280
3. <i>Italia</i>	288
2. Sovranità e territorialità: un possibile scollamento in fase di attribuzione della responsabilità?.....	299
2. L'EQUILIBRIO DI BILANCIO E L'AUTONOMIA.....	300
1. I vincoli finanziari di origine europea.....	300
1. <i>Il Patto di stabilità e crescita</i>	300
2. <i>Six Pack e Fiscal Compact</i>	304
2. Il principio costituzionale di equilibrio di bilancio.....	309
1. <i>La riforma dell'articolo 81 della Costituzione</i>	309
2. <i>La legge n. 243/2012</i>	316
3. <i>L'interpretazione della Corte Costituzionale</i>	321
4. <i>Le esperienze belga e spagnola</i>	333
3. I riflessi dei vincoli finanziari sull'autonomia degli enti sub-statali.....	352

Conclusioni..... 354

Indice degli autori..... 359

Introduzione

Il presente lavoro ha lo scopo di indagare in merito alle possibilità degli enti sub-statali, quali Regioni, Comunità, Province, Comuni e altri, di realizzare un sufficiente grado di autonomia dal punto di vista tributario, finanziario e, conseguentemente, politico-amministrativo. L'assunto di partenza è la presa di coscienza di una frequente regionalizzazione, o federalizzazione, nell'evoluzione di alcuni ordinamenti degli Stati europei; mentre quello di arrivo vuole essere una consapevole valutazione degli effettivi margini di intervento concessi ai livelli inferiori di governo. L'indagine delle facoltà conferite agli enti sub-statali sarà quindi svolta sia con metodo comparatistico sia nel contesto del diritto dell'Unione europea.

Lo studio in oggetto deve essere svolto alla luce di due fondamentali principi: quello di territorialità e quello di sussidiarietà. Mentre per quanto riguarda il primo verrà fornita un'indagine espressa, il secondo deve considerarsi immanente in tutta l'argomentazione in virtù delle riflessioni teoriche e dell'analisi della concreta struttura degli Stati.

Quanto alla permeanza del principio di sussidiarietà in forza delle premesse dogmatiche, si può anticipare che si è prediletta la teoria che del principio di territorialità valorizza il limite nell'individuazione dei soggetti che devono concorrere alle spese pubbliche nell'ottica del sostentamento della collettività. Il citato modello, in ambito locale, deve essere letto come complementare del criterio della sussidiarietà, dal momento che è proprio quest'ultima che giustifica quel modo di intendere la territorialità stessa: se le funzioni amministrative sono svolte dai livelli di governo più vicini ai cittadini deve effettuarsi una scelta coerente dei soggetti che sono chiamati al sacrificio tributario. In questo senso territorialità e sussidiarietà possono essere valutate quale endiadi che dovrebbe supportare un certo modo di intendere le regole di riparto finanziario. L'obiettivo dell'efficienza e della responsabilizzazione posto alla base delle istanze c.d. federaliste nasce proprio dalla necessità di creare quel circolo virtuoso tra amministrazioni che forniscono beni e servizi alla collettività secondo la sussidiarietà, soggetti chiamati al sacrificio tributario per il finanziamento secondo la territorialità e valutazione da parte dei contribuenti dell'operato dei responsabili della gestione delle entrate e delle spese secondo il consenso. Quanto alla valutazione dei concreti ordinamenti oggetto di studio, preme sottolineare che gli Stati oggetto dello studio attribuiscono agli enti più vicini ai cittadini la maggior parte delle funzioni amministrative, nell'ottica di valorizzazione del

principio di sussidiarietà. In questo modo si può affermare che l'attenzione nei confronti di detto criterio non è solo giustificata da motivi speculativi, ma anche dall'analisi delle situazioni concretamente esistenti.

Il primo capitolo affronta l'analisi comparata del sistema tributario degli enti sub-statali di Spagna, Belgio e Italia, quali paesi con analoga struttura del riparto finanziario tra i livelli di governo della finanza pubblica. Si vorranno analizzare sia le evoluzioni storiche degli ordinamenti sia i rispettivi dettami costituzionali, per valutare la coerenza del modello effettivamente operante con le proprie stesse premesse. Si vorrà quindi comprendere se gli enti sub-statali possano godere di un grado di autonomia soddisfacente oppure se già a livello nazionale interno si verificano delle limitazioni alla loro autodeterminazione.

Nel secondo capitolo, prima di giungere all'indagine in merito ai sistemi fiscali degli enti decentrati all'interno dell'Unione europea, pare opportuno un approfondimento teorico sul significato di territorialità, quale emerge dalle premesse dogmatiche e dai sistemi nazionali esistenti, per poi solo successivamente valutarne la compatibilità in campo comunitario. L'analisi delle possibili frustrazioni di carattere europeo nei confronti della fiscalità dei livelli inferiori di governo deve infatti condurre a valutare la prospettiva dell'Unione in materia, così che si possa astrarre un concetto comunitario di territorialità e valutare la compatibilità, nonché le effettive possibilità di dialogo dei due sistemi, nazionale e sovranazionale. Si vorrà capire quindi se un concetto di territorialità specificatamente legato ai principi fondamentali dell'Unione possa, sia nel campo degli ambiti tributari armonizzati sia in quelli non armonizzati, limitare ulteriormente la tendenza degli enti sub-statali verso una compiuta autodeterminazione.

Nel terzo capitolo, infine, si vorrà comprendere se vi sono ulteriori contraddizioni nel sistema fiscale dei livelli inferiori di governo, al momento dell'attribuzione di responsabilità in caso di un loro eventuale inadempimento degli obblighi comunitari. Questo sarà analizzato sia in generale, sia nella materia specifica del controllo della finanza pubblica, quale ulteriore e importante ambito di intervento dell'Unione.

Il fine della presente indagine è quello di verificare la coerenza dell'attuale sistema di governo della finanza pubblica con le premesse nazionali e comunitarie, così da valutare, conseguentemente, le effettive possibilità degli enti sub-statali di realizzare un certo grado di autonomia.

Capitolo primo

TERRITORIALITÀ E SOVRANITÀ NEGLI ORDINAMENTI EUROPEI

1. I LIVELLI DI GOVERNO DELLA FINANZA PUBBLICA TRA PLURALITÀ E UNITÀ

La configurazione delle relazioni finanziarie tra centro e periferia di uno Stato consente di valutare la rispondenza dell'assetto della finanza territoriale ai principi fondamentali che ne governano la forma così come prevista in Costituzione. Il processo cui si è assistito negli ultimi anni in alcuni paesi, definibile come c.d. regionalizzazione o c.d. federalizzazione dell'ordinamento e sostanziantesi nell'accrescimento delle attribuzioni degli enti territoriali, spinge verso un ripensamento delle responsabilità finanziarie dei livelli di governo minori. Alla stessa conclusione si giunge in forza della consapevolezza del processo di integrazione comunitaria. Entrambe dette sollecitazioni conducono a una potenziale minaccia alla coesione sociale e all'omogeneità delle condizioni di vita su tutto il territorio nazionale. Pertanto si rende necessaria una corretta analisi dei rapporti tra i vari livelli di governo della finanza pubblica alla luce delle disposizioni costituzionali sulla forma di Stato in senso lato.

La scelta effettuata da ciascuno Stato in merito al centralismo oppure al decentramento delle funzioni pubbliche e del reperimento delle risorse necessarie a finanziarle caratterizza e qualifica l'ordinamento nazionale, nonché il rapporto tra cittadino e livelli di governo. Al di là dell'efficacia concreta di un certo modello di riparto tra i livelli della finanza pubblica, si rivela fondamentale comprendere se le strutture immaginate e disciplinate effettivamente da ciascun ordinamento possano essere considerate coerenti con le proprie stesse premesse. La Carta fondamentale di ciascuno Stato, in modo più o meno pregnante, individua il modello di gestione delle spese e delle risorse pubbliche, il quale a sua volta è ispirato a principi generali di scelta politica, da un lato, e si sviluppa in base alle concrete manifestazioni in fattispecie, strutture e procedure, dall'altro lato. Alla luce di questo è importante comprendere se i modelli finanziari e tributari attuali risultano coerenti con le premesse costituzionali oppure se le medesime sono, già in partenza, foriere di contraddizioni e incapaci di condurre a sistemi finanziari in grado di rispettare le scelte compiute.

Se si parte dalla considerazione per cui il prelievo tributario è necessario per la ripartizione delle spese pubbliche, così come previsto dall'articolo 53 della Costituzione italiana, si deve

immaginare una corrispondenza tra la funzione amministrativa e la competenza tributaria idonea al finanziamento dei relativi costi. Detta competenza, poi, deve essere intesa non solo come facoltà dell'ente sub-statale di ricevere il ricavato dell'attività tributaria ma anche come potestà per il medesimo di decidere sulla concreta determinazione della fattispecie tributaria. È necessario pertanto che venga a crearsi un rapporto circolare tra autonomia politica, finanziaria e tributaria,¹ fattori che, a loro volta, devono implicarsi e caratterizzarsi reciprocamente.

Alla luce di quanto affermato, la scelta da compiersi nella determinazione dei presupposti dei vari tributi non può prescindere, non solo dal rispetto del principio della capacità contributiva, ma anche dal collegamento dell'imposizione al fatto di appartenere a una certa collettività. Il principio della territorialità si impone quindi sia come limite sia come criterio di giudizio per la conformazione stessa del sistema, in quanto il soggetto chiamato al dovere tributario, nel porsi quale cofinanziatore delle spese collettive, deve poter essere partecipe di una determinata comunità politicamente organizzata, intesa quale ambito in cui possono realizzarsi i suoi stessi interessi politici, sociali ed economici. La stessa appartenenza del singolo giustifica e a rende legittimo l'esborso delle proprie risorse in vista della sussistenza e dell'efficienza della collettività. Quest'ultima, a sua volta, è di regola identificabile in un territorio, che diviene luogo di sviluppo e di tutela degli interessi individuali e collettivi della cui cura il corrispettivo ente competente è responsabile.

L'evoluzione in senso federalista degli ordinamenti politici e giuridici che ha caratterizzato la struttura di taluni Stati europei, come si illustrerà nel prosieguo, dovrebbe tendere verso l'attuazione del principio di sussidiarietà nella ripartizione delle funzioni pubbliche e verso la realizzazione di un certo grado di autonomia finanziaria e tributaria degli enti sub-statali. Questo sviluppo dovrebbe cioè spingersi verso la creazione di meccanismi istituzionali che impediscano ai poteri centrali di limitare gli spazi di autonomia delle amministrazioni governanti il territorio locale. Se questa condizione non si realizzasse la struttura sarebbe decentrata, ma non potrebbe definirsi regionale o federale, il cui principio ispiratore implica che i vari livelli di governo siano coordinati, indipendenti e competenti in relazione alle diverse materie a ciascuno attribuite. Non può immaginarsi una suddivisione in senso regionale o federale delle competenze tra Stato ed enti sub-statali che conviva con una

¹ ANGIOLILLO 2008, pp. 124 e 125.

dipendenza finanziaria che subordina i secondi al primo: l'organo centrale, infatti, se avesse il monopolio sulla gestione delle risorse pubbliche, potrebbe influire sul concreto esercizio di quelle facoltà che sono, in linea di principio, attribuite alle autonomie.²

I mezzi finanziari, con cui è possibile coprire le spese relative ai compiti degli enti decentrati, possono essere acquisiti in due modi: mediante il trasferimento di ricchezza dal centro alla periferia oppure riconoscendo alle autonomie la possibilità di reperire in modo diretto e sul territorio le risorse necessarie per le proprie attività. Nel primo caso si verifica un'attribuzione di capacità di spesa agli enti territoriali da parte dell'organo centrale di governo, con il rischio che a livello locale si crei una sorta di irresponsabilità finanziaria e una possibile ingerenza del potere statale nella gestione.³ Nel secondo caso, invece, lo Stato si dovrebbe rapportare con i vari enti in modo tale da renderli responsabili, dal punto di vista sia finanziario sia del controllo, delle entrate percepite sul territorio e delle scelte che si riferiscono alla loro concreta destinazione.⁴

L'autonomia, riconosciuta in modo più o meno significativo ai vari enti, non può considerarsi effettiva qualora al decentramento delle funzioni non corrisponda un'analogia indipendenza nelle scelte sulle spese relative ai vari servizi, sulla quale, a sua volta, deve rispecchiarsi un'autonoma gestione nel reperimento di quelle risorse che occorrono a coprirne i costi. Gli enti devono infatti possedere i mezzi finanziari per poter trasformare l'autonomia politica, amministrativa ed, eventualmente, legislativa da principio dichiarato in realtà effettuale. Solo mediante mezzi finanziari idonei le disposizioni amministrative e normative possono difatti concretarsi in interventi operativi e apprezzabili dai consociati.⁵

L'autonomia politica non è concepibile senza risorse la cui destinazione deve poter essere decisa in modo autonomo dall'ente, poiché la libertà di spesa costituisce un'indispensabile premessa per lo svolgimento del potere di indirizzo politico e amministrativo che, in ultima analisi, rappresenta l'effettività all'autonomia. L'indipendenza nelle scelte riguardanti i beni e

2 GIOVANARDI 2009, p. 1.

3 TOSI-GIOVANARDI 2006, a p. 2475, ritengono che non possa concepirsi che «la suddivisione delle funzioni tra i vari livelli di governo coesista una situazione di dipendenza finanziaria (derivazione) della periferia dal centro, giacché, se così fosse, lo Stato (persona) potrebbe in ogni momento influire sul concreto esercizio di quelle facoltà, che pure il sistema devolve in esclusiva agli Enti territoriali».

4 JORIO-GAMBINO-D'IGNAZIO 2009, a pp. 134 e 135, afferma che si può parlare in tal senso di sussidiarietà fiscale che va intesa come uno strumento per rendere evidenti e, successivamente, valorizzare le caratteristiche produttive di un certo territorio, in modo da manovrare il relativo prelievo tributario in vista di uno specifico sviluppo economico della collettività.

5 PEREZ 2007, p. 54.

i servizi che si vogliono fornire alla collettività può essere garantita solamente con una copertura delle spese calibrata in modo autonomo rispetto al governo centrale. Solo un ruolo parziale dei trasferimenti e la possibilità di ottenere risorse proprie, percepite da un certo ente sulla base del principio di territorialità, possono limitare l'interferenza statale sulle politiche dei livelli decentrati di governo.

L'autonomia finanziaria quindi non è sufficiente per garantire un idoneo grado di autonomia, in generale, perché alla libertà di spesa deve corrispondere l'indipendenza nella determinazione delle proprie entrate. L'autonomia tributaria rappresenta così la più forte espressione dell'autonomia politica e amministrativa di un ente sub-statale poiché consente di reperire i mezzi necessari alla propria esistenza⁶ e all'adempimento di quelle funzioni che sono in grado di imprimere l'indirizzo politico prescelto.⁷ L'autonomia tributaria, intesa come autodeterminazione normativa delle entrate tributarie in funzione dello svolgimento di un libero indirizzo politico e amministrativo,⁸ è caratterizzata dall'autonomia normativa, distinguendosi così dalla mera autonomia finanziaria, la quale si concretizza nella ricerca di risorse sufficienti per coprire le spese relative ai bisogni dell'ente, dovendosi così concludere che l'autonomia tributaria non è quindi una semplice specificazione di quella finanziaria.⁹

L'autonomia tributaria, a sua volta, può avere un significato effettivo solo se viene intesa in funzione di un principio generale di autonomia,¹⁰ dal momento che si deve intendere come capacità di autodeterminare liberamente parte delle entrate tributarie e di esserne titolare in funzione di un più pieno svolgimento dell'autonomia e, quindi, a garanzia della stessa.¹¹ L'autonomia tributaria quindi per potersi esprimere a pieno dovrebbe concernere il fondamentale potere normativo di imposizione, così che l'ente territoriale sia effettivamente in grado di perseguire una propria politica indipendente dalle pressioni statali. La capacità di autodeterminare parte delle proprie entrate dovrebbe divenire quindi strumento di garanzia

6 DEL FEDERICO 1994, p. 146.

7 GALLO 2002 b, p. 2012.

8 GALLO 2002 a, p. 591.

9 CARINCI 2004, p. 1204.

10 AMATUCCI 2010, a p. 2, conferma tale impostazione affermando che «la fissazione di un adeguato livello di decentramento in materia finanziaria e tributaria è strettamente collegata alla distribuzione delle competenze e delle funzioni dello Stato e degli Enti territoriali e locali e risulta necessaria per garantire l'autonomia sostanziale di questi ultimi. La complessità dell'articolazione delle competenze in materia fiscale tra più livelli di governo deriva principalmente dal fatto che il sistema di finanziamento degli Enti territoriali deve rispettare i principi di autonomia, responsabilità amministrativa, crescita competitiva, sussidiarietà, coesione, leale collaborazione, libera concorrenza e cooperazione».

11 GALLO 2002 b, p. 2011.

dell'indipendenza politica sia da un punto di vista quantitativo che qualitativo.

In generale, e come si vedrà anche in merito alle esperienze europee poste a confronto, a fronte di tendenze verso un sempre più ispirate al decentramento gli ordinamenti prevedono strumenti, approntati dal livello centrale di governo, in grado di assicurare un livello minimo di uguaglianza ai cittadini a prescindere dalla loro residenza. I mezzi della perequazione sono quindi coesenziali rispetto agli istituti autonomistici perché le disuguaglianze geografiche, demografiche e sociali possono essere tollerate solo se esiste un trasferimento di risorse che sia capace di correggere un decentramento indiscriminato.¹² Non è sopportabile che collettività presenti su territori differenti all'interno di un unico Stato si trovino nella condizione di usufruire delle prestazioni relative ai diritti civili e sociali in modo troppo differente le une dalle altre; gli ordinamenti contemporanei infatti tendenzialmente vogliono garantire che un minimo di uguaglianza debba poter essere assicurata sull'intero territorio nazionale.¹³

Alla luce di quanto affermato è necessario analizzare l'evoluzione degli ordinamenti, la base costituzionale e la concreta realizzazione dei sistemi nazionali relativamente al rapporto tra i livelli di governo della finanza pubblica. Così sarà possibile verificare se, sulla base di certe premesse dettate dalle Carte fondamentali, gli sviluppi storici propri di vari ordinamenti hanno condotto o meno alla creazione di un sistema finanziario e tributario effettivamente decentrato o comunque coerente con quelle stesse premesse. Inoltre sarà utile comprendere se l'approdo istituzionale possa considerarsi soddisfacente e in grado di esplicitare quella necessaria interdipendenza tra autonomia politica, finanziaria, tributaria ed, eventualmente, impositiva. Si vorrà quindi capire se i principi cardine che reggono, almeno in teoria, gli ordinamenti caratterizzati dal decentramento possano dirsi soddisfatti in concrete esperienze europee, sia nell'ordine di valutazione dell'effettiva operatività dei sistemi sia nella verifica della fattibilità dei modelli sulla base delle norme costituzionali.

I principi fondamentali degli ordinamenti nazionali contribuiscono a interpretare le regole finanziarie e tributarie, perché la decisione sulla forma stessa di Stato modella e giustifica le

¹² MARONGIU 2009, p. 1823.

¹³ PEREZ 2007, p. 54, riconosce anche che «la presenza di una varietà di enti si può tradurre in diversità di ricchezza degli enti federati. Diversità che si traduce in disuguaglianza dei mezzi necessari a svolgere le funzioni attribuite. Per evitare questa disparità e, soprattutto, per impedire che alcune prestazioni, considerate di particolare valore dall'ordinamento scendano al disotto di una certa soglia, il governo federale che mantiene alcune competenze a salvaguardia della sua unità, svolge un'attività di perequazione».

modalità in cui sono strutturati i rapporti tra centro e periferia.

Tra le tipologie di riparto finanziario si possono distinguere due macro-categorie, dipendenti dal modo in cui si configurano le disposizioni costituzionali sulla forma stessa dello Stato. Dalla Carta fondamentale di ciascuno Stato emerge la scelta in merito alle relazioni intergovernative finanziarie in senso competitivo oppure cooperativo, così come sostanziantesi nell'autonomia dei diversi livelli di governo e nel grado di redistribuzione.

Il primo modello, tipico degli ordinamenti australiano, canadese e statunitense, di c.d. *finanza neutrale*¹⁴ configura il riparto soprattutto per quanto riguarda l'autonomia finanziaria dei livelli territoriali, tende al pareggio di bilancio e promuove primariamente l'efficienza della gestione economica. Il valore principale da raggiungere è la ricerca dell'efficienza che, attivando un circuito competitivo tra i diversi livelli di governo, finisce per erodere i servizi meno redditizi, quali sono principalmente i servizi alla persona. In ordinamenti siffatti le norme costituzionali non impongono limiti stringenti per l'assolvimento di prestazioni sociali da parte delle istituzioni pubbliche e, di conseguenza, si assiste a una limitata influenza del livello centrale di governo nei confronti di quelli periferici per quanto riguarda la fissazione di standard nell'erogazione delle prestazioni sociali da parte degli enti territoriali e per quanto riguarda la sollecitazione al loro rispetto. Le Costituzioni degli Stati a finanza neutrale prevedono norme disciplinanti l'autonomia finanziaria dei vari livelli di governo, perlopiù ignorando riferimenti alla perequazione all'interno dello Stato.

Il secondo modello, che caratterizza paesi come Austria, Germania, Svizzera e, soprattutto, per quanto di interesse del presente elaborato, Belgio, Spagna e Italia, è il c.d. modello di *finanza funzionale*. Quest'ultimo è caratterizzato dalla presenza di disposizioni costituzionali dirette a garantire sia l'autonomia finanziaria degli enti sub-statali sia la redistribuzione delle risorse all'interno dello Stato, introducendo il principio redistributivo al fine di raggiungere obiettivi di natura sociale e politica. A sua volta detto modello si divide in due sotto-categorie, definibili come la c.d. *finanza funzionale di tipo strutturato*, tipica di paesi quali Svizzera e Germania, e come la c.d. *finanza funzionale di tipo debole o aperto*, caratterizzante gli ordinamenti austriaco, belga, spagnolo e italiano.

14 COVINO 2010, p. 1695, precisa che «il carattere della neutralità ha una valenza strettamente politica. Sta ad indicare il paradigma delle relazioni finanziarie a partire dallo scopo che vuole raggiungere: si tratta di finalità connesse ad un ridotto intervento statale nella sfera economica e sociale, di matrice liberista e conforme ai dettami dello Stato minimo».

Le forme di governo che comportano la prima sotto-categoria di riparto finanziario approfondiscono, già nelle stesse Costituzioni, alcuni elementi di carattere essenziale, come le imposte di ciascun livello di governo, nonché criteri e risorse per finanziare gli strumenti di perequazione, al fine di garantire i principi dell'autonomia finanziaria e dell'uniformità delle condizioni di vita su tutto il territorio nazionale. Previsioni costituzionali siffatte consentono di sottrarre la definizione delle risorse e i criteri di redistribuzione alle contingenti politiche di maggioranza, rendendoli oggetto di politica costituzionale.

Al contrario nella seconda sotto-categoria rientrano quegli ordinamenti le cui Costituzioni prevedono solamente indicazioni di principio su autonomia finanziaria e perequazione, rinviando alla legge non costituzionale la determinazione in concreto delle regole sui cui si basano i rapporti tra centro e periferia. In tal modo viene lasciata al legislatore ordinario ampia discrezionalità in merito alla declinazione del modello di riparto, soprattutto nei casi in cui mancano strumenti cooperativi che consentono agli enti sub-statali di partecipare alle decisioni del livello centrale di governo in materia finanziaria. Le relazioni finanziarie tra i diversi livelli di governo, pertanto, sono influenzate dalle politiche di maggioranza e dall'andamento della dialettica tra le varie forze.¹⁵

Gli ordinamenti che si porranno a confronto nel presente elaborato, belga, spagnolo e italiano, rientrano in quest'ultimo tipo di inquadramento tassonomico. Si è infatti ritenuto opportuno procedere a una comparazione tra modelli nazionali rientranti nella medesima categoria così da poter analizzare le diverse realtà nazionali e la loro relazione con l'Unione europea alla luce di premesse simili, poiché ciò è stato considerato maggiormente interessante al fine della valorizzazione dei risultati della ricerca. Proprio nel modello di finanza funzionale di tipo aperto, dove al legislatore non costituzionale è demandato il compito di declinare i rapporti tra livelli di governo della finanza pubblica, si rende necessario verificare, da un lato, se all'interno delle Costituzioni possano dirsi realizzati precetti realmente capaci di strutturare un sistema decentrato, e, dall'altro lato, se i principi generali ispiratori dell'autonomia finanziaria e tributaria nonché le premesse costituzionali possano dirsi effettivamente realizzati nelle concrete esperienze ordinamentali.

¹⁵COVINO 2010, p. 1695.

2. MODELLI COSTITUZIONALI DI RIPARTO DELLE COMPETENZE IN MATERIA TRIBUTARIA TRA PRINCIPI DI AUTONOMIA E COORDINAMENTO

1. Percorsi evolutivi europei a confronto

1. *Il percorso verso la realizzazione del sistema doppiamente federale del Belgio*

L'attuale configurazione della forma di Stato belga è il frutto di un processo di federalizzazione¹⁶ dell'ordinamento realizzatosi mediante una serie di revisioni costituzionali che, dal 1970, hanno modificato l'originario assetto risalente al 1831. La struttura originaria prevedeva una relativa decentralizzazione, grazie all'esistenza di Province e Comuni, mentre attualmente essa è diventata doppiamente federale, grazie alla contemporanea presenza sul territorio di Comunità e Regioni che esercitano le rispettive proprie competenze in autonomia.¹⁷ Detto modello si rivela particolarmente interessante proprio per la sovrapposizione di due modelli, possibile per la coesistenza dei due poteri federati. Lo schema di base della forma di Stato si basa sulla presenza di tre Comunità, che dividono l'intero territorio per l'esercizio di certe competenze, e di tre Regioni, che a loro volta dividono il territorio medesimo per l'esercizio di altre competenze,¹⁸ nonché dall'esistenza di altri enti sub-statali minori.

La prima fase della riforma in senso federale del Belgio ha origine con la legge costituzionale del 24 dicembre 1970, con la quale si istituiscono, in primo luogo, quattro *Regioni linguistiche* che, così come previsto dal primo comma dell'articolo 4 della Costituzione, riguardano le lingue francese, neerlandese, bilingue di Bruxelles-Capitale e tedesca, in modo

16 Secondo LEROY 2008, p. 59, «la spiegazione di tale struttura è storica: il federalismo belga è il punto di arrivo di riforme istituzionali che sono state realizzate in modo apparente dal 1970, ma le cui origini lontane sono più vecchie dello Stato belga stesso. I Fiamminghi hanno rivendicato una autonomia culturale. Un movimento autonomista si è manifestato ugualmente sul lato francofono. Si rivendicava un federalismo economico che doveva permettere di condurre una politica economica più dinamica. Parallelamente a queste rivendicazioni federaliste, si manifestava anche un forte movimento d'opinione in favore dell'unità del paese, che, per mettere quest'ultima al sicuro dalle mire federaliste, difendeva un adeguamento delle strutture dello Stato, di modo che un equilibrio fosse istituzionalizzato tra le due grandi comunità. Queste tre rivendicazioni – due federaliste e una unitaria – sono all'origine della struttura complessa del federalismo belga. Questo non si è formato in una sola volta. Dal 1970 al 2003, qualche grande tappa – almeno quattro: 1970/1971, 1980, 1988 e 1993 – e alcune riforme di importanza minore – 1974, 1979, 1983, 2001 e 2003 – hanno apportato delle modifiche successive. Ogni ondata di riforme è consistita nella creazione di nuove istituzioni o nella trasformazione di istituzioni esistenti; quasi mai, quello che era stato creato è stato soppresso.»

17 MALHERBE-TRAVERSA 2010, p. 217.

18 LEROY 2008, p. 59.

da delimitare l'utilizzo della lingua da parte dei pubblici poteri nei diversi territori. In secondo luogo, la novella prevede la costituzione di tre *Comunità culturali*, francese, neerlandese e tedesca, così come previste dall'articolo 2 della medesima Carta, e da considerare quali nuovi enti intermedi espressione politico-istituzionale delle tre comunità etnico-linguistiche esistenti.¹⁹ Detti enti territoriali possono adottare decreti aventi forza di legge nelle materie di propria competenza, quali la cultura, l'insegnamento e l'uso della lingua.²⁰ Infine l'articolo 3 della Costituzione prevede la creazione di tre *Regioni*, una vallona, una fiamminga e una di Bruxelles, nuove entità pubbliche intermedie create secondo un criterio territoriale socio-economico,²¹ le cui competenze dovevano essere disciplinate successivamente da parte di una legge speciale.²² L'assetto istituzionale così delineato non si struttura in modo omogeneo dal momento che le Regioni linguistiche non corrispondono né alle tre Regioni socio-economiche né alle tre Comunità culturali.²³

In questo periodo sono istituiti, in ciascuna delle due Camere, un Gruppo di lingua francese e uno di lingua neerlandese, cui tutti i parlamentari devono afferire, così come previsto dall'articolo 43 della Costituzione. È evidente come l'importanza conferita all'appartenenza identitario-linguistica influisca anche sugli organi costituzionali sia per la loro struttura sia per il loro funzionamento.²⁴ Infatti la Costituzione, da questo momento in poi, affida la disciplina di talune materie alle c.d. *leggi speciali*, strumento normativo intermedio, nella gerarchia delle fonti, tra Costituzione e legge ordinaria, la cui procedura aggravata di approvazione è stabilita dall'ultima parte del comma terzo dall'articolo 4 della Costituzione ed è volta a tutelare il gruppo linguistico di minoranza. Per le medesime finalità viene modificato il procedimento di formazione legislativa ordinaria, introducendo l'istituto del c.d. *sonnette d'alarme* disciplinato dall'articolo 54 della Costituzione e applicabile nei casi diversi dalle leggi di bilancio o che prevedono una maggioranza speciale, il quale conferisce importanza ai gruppi linguistici,

19 PRIMICERIO 2001, p. 110.

20 BENVENUTI 2012, p. 50.

21 PRIMICERIO 2001, p. 111.

22 BENVENUTI 2012, p. 52.

23 PRIMICERIO 2001 che, a p. 111, precisa che «mentre la Comunità culturale fiamminga esercitava le sue competenze sull'intera area linguistica olandese, la Comunità culturale francese sull'intera area linguistica francese ed egualmente la Comunità culturale tedesca sull'intera area culturale tedesca, sull'area bilingue di Bruxelles, non eretta in una Comunità a se stante, in quanto punto di incontro dei due principali gruppi linguistici, le Comunità culturali francese e fiamminga erano ugualmente competenti in base ad un criterio personale, cioè ciascuna per quelle istituzioni culturali che rientravano esclusivamente nella sua sfera culturale.».

24 ANGELINI-BENVENUTI 2013, p. 181.

prevedendo che una mozione firmata da almeno i tre quarti dei membri di uno dei gruppi linguistici può dichiarare che le disposizioni di un progetto o una proposta di legge sono tali da recare grave danno alle relazioni tra le Comunità.

Il sistema di finanziamento degli enti sub-statali emergente dalla riforma del 1970 opera mediante l'assegnazione di un credito globale messo a loro disposizione da parte del bilancio dello Stato. Dal punto di vista delle entrate, gli enti non sono in grado di ottenere autonomamente, mediante l'applicazione di tributi propri, le risorse adeguate alla copertura delle spese necessarie per il finanziamento dei beni e dei servizi stabiliti dai propri organi di governo. La politica interna dei livelli inferiori di governo risulta così condizionata dai trasferimenti decisi, discrezionalmente e di anno in anno, dal livello centrale. Anche dal punto di vista della spesa²⁵ e del procedimento di formazione del bilancio,²⁶ gli enti sub-statali si trovano in una condizione di forte limitazione rispetto alla permeante influenza statale, non emergendo alcuna apprezzabile caratteristica di autonomia finanziaria propria degli enti effettivamente decentrati.

Il carattere compromissorio della riforma costituzionale operata con la legge costituzionale del 24 dicembre 1970 comporta la sua sostanziale mancata attuazione fino alla seconda fase del processo di federalizzazione del Belgio che si verifica in occasione della riforma del 1980,²⁷ in quanto, nella prima fase, vengono realizzate solamente le Comunità culturali, in virtù dell'immediata previsione costituzionale della loro normazione, mentre le Regioni rimangono ancora prive di un'effettiva disciplina. Due leggi costituzionali²⁸ attribuiscono alle tre Comunità²⁹ competenze nelle materie c.d. *personnalisables*³⁰, cioè quelle legate alla

25 Come precisa PRIMICERIO 2001, a p. 115, «in particolare, per effetto dell'art. 59 par. 6, 3. allinea Cost., che demandava al legislatore statale la determinazione della quota annuale dello stanziamento globale messo a disposizione delle Comunità da destinarsi «allo sviluppo delle due culture sul territorio di Bruxelles», tali enti risultavano privi di ogni potere decisionale in materia di spesa nell'area della Capitale, fungendo da meri canali di erogazione della spesa statale.»

26 PRIMICERIO 2001, pp. 115 e 116, «ancora altre disposizioni costituzionali investivano il Governo di poteri così rilevanti nel procedimento di formazione del bilancio comunitario, quali, a monte, la predisposizione del relativo progetto, e, a valle, la sua sanzione e promulgazione, da rendere del tutto teorico il potere degli enti comunitari di determinare autonomamente i criteri di riparto del fondo loro assegnato.»

27 Secondo BENVENUTI 2012, p. 54, «si provvede a una serie significativa ma parziale di modifiche dell'assetto delineato dieci anni prima, nella direzione di un rafforzamento di quello che è stato qualificato «prefederalismo culturale».».

28 Legge costituzionale del 17 luglio 1980 e legge costituzionale del 29 luglio 1980.

29 In questa fase, le Comunità culturali sono rinominate semplicemente Comunità e vengono distinte in una francese, una tedesca e una fiamminga, e non più neerlandese.

30 «Si tratta delle materie che, nel gergo giuridico belga, si usa denominare «personalizzabili», traduzione imperfetta di una fiamminga che significa «legate alla persona». Per semplificare al massimo, si tratta di un insieme di materie nelle quali deve necessariamente stabilirsi un rapporto diretto fra l'amministrato e il

persona e per le quali si crea un legame tra soggetto che eroga il servizio pubblico e soggetto che lo riceve³¹. Dette competenze sono poi specificate da una legge speciale e riguardano sostanzialmente alcuni ambiti di carattere sociale, come la salute, gli aiuti alla famiglia e agli anziani, ecc.. Nello stesso momento viene creata una Corte di arbitrato avente la funzione di risolvere i conflitti di competenza tra i diversi livelli territoriali titolari della potestà normativa. Infine, con legge speciale dell'8 agosto, sono individuati gli ambiti di competenza delle Regioni, rientranti perlopiù nella sfera degli interessi economico-sociali dei cittadini, e vengono regolamentati gli organi della Comunità francese e di quella fiamminga, nonché gli organi della Regione vallona e di quella fiamminga.³² Fondamentale fu la dotazione in capo alle Regioni, analogamente a quanto già previsto per le Comunità, di un potere normativo primario esercitabile mediante decreti aventi forza di legge per i settori attribuiti alle medesime, quali lo sviluppo economico regionale, la tutela dell'ambiente, la pianificazione territoriale, al politica energetica, ecc..³³

Con la seconda riforma costituzionale si introducono rilevanti novità nell'assetto finanziario delle Comunità e delle Regioni poiché, pur rimanendo in vigore il previgente sistema di dotazione, sono ridefiniti i criteri di calcolo, i quali consentono di inibire arbitrarie modifiche del finanziamento degli enti sub-statali da parte del livello centrale di governo. Il finanziamento delle Regioni è strutturato sulla base del principio dei 3/3 poiché un terzo viene calcolato in base alla popolazione, un terzo in base al rendimento dell'imposta sulle persone fisiche e un terzo in base alla superficie territoriale. Quanto alle Comunità, invece, si assegna forfettariamente il 55% delle dotazioni a quella fiamminga e il 45% a quella francese.

Nonostante la novella, l'autonomia relativa al potere fiscale riconosciuto dalla Costituzione del 1980 agli enti sub-statali rimane di fatto puramente teorica, poiché non è previsto alcun tributo proprio in capo alle Regioni o alle Comunità, le quali dipendono economicamente ancora quasi totalmente dai trasferimenti statali aventi importi e criteri di ripartizione

servizio pubblico. Un esempio tipico è rappresentato dalla salute pubblica: il malato e il medico devono necessariamente incontrarsi.» (LEROY 2008, p. 63).

31 ANGELINI-BENVENUTI 2013, p. 187.

32 ANGELINI-BENVENUTI 2013 che, alle pp. 187 e 188, riconoscono come queste modifiche abbiano consentito «quale primo germe di asimmetria, l'incastro delle istituzioni della Regione fiamminga in quelle della Comunità fiamminga (ma non della Regione vallona e della Comunità francese, posto che, tra l'altro, non vi è contiguità tra la Regione di lingua francese, su cui insistono entrambe, e la Regione bilingue di Bruxelles-Capitale, su cui opera solo la prima e, di contro, la Regione brussellese).».

33 PRIMICERIO 2001, p. 111.

modificabili dal Parlamento con legge ordinaria³⁴. In tal modo emerge un sistema nel quale il legislatore ordinario statale continua a essere discrezionalmente responsabile dell'ampiezza e della qualità dell'autonomia finanziaria dei livelli decentrati di governo e nel quale Regioni e Comunità non hanno una reale autonomia nella determinazione delle proprie entrate né tantomeno un'effettiva responsabilità finanziaria.

Se una legge ordinaria del 31 dicembre 1983 rende operativa la Comunità tedesca, solo con la legge costituzionale del 7 luglio 1988 viene istituita la Regione brussellese, avente assetto e poteri differenziati rispetto a quelli delle altre due Regioni,³⁵ e, così, nel 1989, si inaugura la terza fase del processo di federalizzazione del Belgio mediante legge speciale del 16 gennaio. In virtù di detta riforma si assiste a un importante trasferimento di competenze dallo Stato centrale agli enti sub-statali: alle Comunità sono attribuite quasi tutte le competenze in materia di istruzione e vengono ampliate le competenze delle Regioni in materia di politica economica, di infrastrutture e di trasporto pubblico. Si assiste così a una visione nella gestione della cosa pubblica ispirata al principio di sussidiarietà, in quanto molte e importanti funzioni amministrative sono attribuite a livelli di governo vicini ai singoli.

Il sistema di finanziamento degli enti, in primo luogo, viene riservato alla legge speciale che, in virtù del procedimento deliberativo e della collocazione nel sistema delle fonti, è in grado di assicurare migliore stabilità e autonomia ai metodi di finanziamento dei livelli sub-statali, soprattutto se valutata rispetto alla legge ordinaria la quale aveva finito per essere una sorta di deconstituzionalizzazione della finanza locale. In secondo luogo, la riforma sancisce il passaggio da un c.d. «federalismo di consumo» a un c.d. «federalismo fiscale responsabile»:³⁶

34 PRIMICERIO 2001, pp. 116 e 117.

35 PRIMICERIO 2001, che a p. 112, affermano che «l'assetto istituzionale di Bruxelles, frutto di un ingegnoso compromesso tra la logica regionale, preferita a sud del Paese, e la logica comunitaria, preferita al nord, è di una rara complessità. Difatti, accanto ad istituzioni regionali che presentano talune specificità volte a proteggere la minoranza fiamminga, coesistono istituzioni specifiche, dotate di personalità giuridica, che esercitano sul territorio della Regione di Bruxelles-Capitale competenze comunitarie parallele o complementari alle competenze delle Comunità francese e fiamminga relative alle istituzioni c.d. «unicomunitarie» nei settori della cultura, dell'insegnamento e delle materie «personalizzabili». Si tratta di tre Commissioni comunitarie – la Commissione comunitaria francese (abbrev.: Cocof), La Commissione comunitaria fiamminga (abbrev.: Cocov) e la Commissione comunitaria comune – la cui istituzione nel 1989 è dovuta al divieto posto dalla Costituzione di devolvere alle Regioni materie di competenza delle Comunità». ANGELINI-BENVENUTI 2013 precisano poi, a p. 188, che la Regione brussellese fu «corredata di meccanismi istituzionali strutturalmente simmetrici ma funzionalmente contrari a quelli adottati per la tutela delle minoranze di lingua francese a livello statale, quali la c.d. *sonnette d'alarme* e il principio di parità linguistica in seno all'Esecutivo regionale, questa volta, però, a garanzia della minoranza di lingua neerlandese residente nella Capitale.»

36 PRIMICERIO 2001, p. 118.

si assiste cioè a una trasformazione del sistema di finanziamento caratterizzato da una dissociazione tra entrata e spesa, con conseguente irresponsabilità politica dell'organo locale di governo, in un sistema fondato su uno stretto legame territoriale tra ricchezza prodotta, imposte riscosse e finanziamento delle spese pubbliche. Anche se non è ancora possibile parlare di un approvvigionamento mediante mezzi propri in senso stretto, i trasferimenti statali erogati sulla base dei bisogni delle Regioni e delle Comunità diminuiscono sensibilmente e aumenta il finanziamento di quegli enti sulla base di attribuzione di quote di gettito erariale prodotto sul territorio degli stessi.

Più specificatamente si può sintetizzare che il finanziamento degli enti sub-statali avviene mediante la partecipazione al gettito di alcuni tributi statali,³⁷ mediante una duplice operazione di ripartizione: *verticale* per determinare la quota da devolversi agli enti decentrati e *orizzontale* per determinare le quote reciprocamente spettanti agli stessi. Il nuovo meccanismo di riparto *verticale* delle entrate priva l'autorità statale del potere di decisione unilaterale in merito all'attribuzione delle risorse e contribuisce a una prima garanzia di stabilità e autonomia finanziaria degli enti sub-statali. La quota da devolversi agli enti decentrati, infatti, è calcolata sulla base dei costi correnti, annualmente adattati all'evoluzione dei prezzi al consumo, delle politiche nazionali ora attribuite a Regioni e Comunità. La modifica più significativa riguarda, però, il metodo di riparto *orizzontale* delle entrate tra gli enti decentrati, in quanto si assiste al passaggio da un criterio di tipo egualitario formale, il numero degli abitanti, a uno di tipo differenziato sostanziale, il gettito del tributo nel territorio. Ad eccezione delle spese per il finanziamento dell'istruzione, ora la ripartizione finanziaria viene effettuata in proporzione al gettito dell'imposta sulle persone fisiche prodotto all'intero delle varie Regioni e Comunità, quindi si ricava che maggiore è il peso economico dell'ente, maggiore sarà la quantità di risorse a esso assegnata.³⁸

Accanto a questo sistema di partecipazione al gettito erariale, che in ultima analisi permane uno strumento di trasferimento di risorse dal centro alla periferia, Regioni e Comunità dispongono di entrate proprie, sostanziantesi in prestiti e tariffe quali corrispettivo dei servizi

37 Nel 1989 le imposte attribuite alle Comunità sono l'imposta sulle persone fisiche, l'imposta sul valore aggiunto e il canone radio-televisivo, mentre alle Regioni è attribuita solo l'imposta delle persone fisiche. Al di là di alcuni aspetti comuni a detti enti territoriali vi sono profonde differenze nel regime finanziario delle due categorie di enti sub-nazionali: da un lato, le Regioni beneficiano di entrate ulteriori rispetto a quelle spettanti alle Comunità, dall'altro lato, in materia di imposte a introiti condivisi, le stesse Regioni detengono potestà, quali la fissazione di sovraimposte o di riduzioni di imposta, non riconosciute alle Comunità.

38 PRIMICERIO 2001, pp. 118 e 119.

pubblici erogati.

Quanto alla fondamentale espressione dell'autonomia finanziaria, cioè il potere di imporre tributi propri, nonostante il suo espresso riconoscimento costituzionale, la disciplina emergente dalla descritta riforma prevede norme così restrittive da rendere impossibile a Regioni e Comunità un effettivo intervento sulle proprie entrate e una differenziazione del proprio regime fiscale. Secondo la Costituzione,³⁹ infatti, Comunità, Regioni e altri enti sub-statali hanno potere impositivo generale, collocato in una posizione paritaria rispetto allo Stato; tuttavia, sempre in virtù di una previsione costituzionale,⁴⁰ il legislatore ordinario ha il potere di stabilire eccezioni alla capacità decisionale degli enti territoriali in merito alle proprie entrate qualora se ne dimostri la necessità.

In merito a detto limite all'autonomia impositiva degli enti decentrati si è sviluppata un'interpretazione giurisprudenziale costante della Cour d'Arbitrage.⁴¹ Alla luce di tali arresti giurisprudenziali, che hanno interpretato la disposizione costituzionale in merito al potere di imporre eccezioni al potere impositivo locale quale facoltà per il legislatore ordinario nel senso sia di vietare l'istituzione di un'imposta comunitaria o regionale sia di sopprimere o limitare a posteriori imposte già istituite dagli enti territoriali, la legge speciale del 1989 conferisce un'effettiva esecuzione alla norma, escludendo che le Comunità e le Regioni possano istituire tributi nelle materie già oggetto del potere impositivo statale oppure che le medesime possano stabilire sovraimposte o riduzioni di imposta rispetto ai tributi disciplinati dalla legge stessa, salvo le eccezioni da essa espressamente previste. La giurisprudenza della Cour d'Arbitrage ha confermato la propria precedente impostazione anche in seguito all'entrata in vigore della legge del 1989.⁴²

Nonostante la legge speciale preveda sette tipologie di tributi regionali, essi in realtà si sostanziano in tributi istituiti, accertati e riscossi dallo Stato centrale e devoluti alle Regioni, le quali detengono competenze normative meramente secondarie quali la determinazione delle aliquote, degli esoneri e solo talvolta della base imponibile: si tratta di un potere fiscale accessorio o c.d. derivato rispetto a quello nazionale, così definito al fine di distinguerlo dal potere, garantito costituzionalmente, di imporre tributi propri.⁴³

39 Articoli 170 e ss. della Costituzione.

40 Articolo 170 della Costituzione.

41 Tra le altre, sentenza della Cour d'Arbitrage n. 19/1989.

42 Sentenze della Cour d'Arbitrage nn. 22 e 23 del 1990, n. 3 del 1991, n. 55 del 1996 e n. 4 del 1998

43 PRIMICERIO 2001, p. 121.

In ultima analisi, si può sostenere che, nonostante le rilevanti novità verso una maggiore attenzione al decentramento e alla localizzazione del prelievo e della spesa, manca ancora a Regioni e Comunità un effettivo potere di imporre tributi propri, che è da considerare invece la più rilevante espressione, nonché il mezzo più adeguato, per garantire l'autonomia finanziaria degli enti sub-statali.

Il sistema così delineato, al fine di non penalizzare eccessivamente gli abitanti delle zone economicamente più deboli, presenta inoltre meccanismi di perequazione finanziaria, quali, per quanto riguarda le Regioni, un intervento di solidarietà nazionale basato sulla differenza tra il prodotto medio dell'imposta sulle persone fisiche per abitante nella Regione meno ricca e tale media per il Belgio in generale, e, per quanto riguarda la materia dell'istruzione devoluta alle Comunità, un criterio meramente quantitativo dipendente dal numero dei giovani in età scolare. Lo sviluppo di un'efficiente rete di meccanismi cooperativi riveste un ruolo particolarmente significativo nell'esperienza belga perché qui, più che in altri ordinamenti federali, il processo verso l'autonomia tende ad essere di tipo dissociativo. Conseguentemente la cooperazione deve svolgere un ruolo di forza centripeta tra le diverse componenti dello Stato, impedendo che la loro crescente autonomia diventi una contrapposizioni tra entità indipendenti.⁴⁴

La quarta revisione dell'ordinamento belga risale al 1993 quando la legge costituzionale del 5 maggio modificata l'articolo 1 della Costituzione che tutt'oggi recita «La Belgique est un État fédéral qui se compose des communautés et des régions».⁴⁵ Nonostante la novella abbia esplicitamente trasformato il Belgio in uno Stato federale e abbia modificato la conformazione precedente per far fronte ai problemi che ne erano emersi, la nuova struttura statale rimane sostanzialmente fedele agli assetti emergenti dalla precedente evoluzione.⁴⁶ Tra gli elementi di continuità possono citarsi il dualismo tipico del governo sub-statale, in quanto lo Stato si compone ancora di un livello nazionale e di un doppio livello rappresentato dalle Comunità e dalle Regioni. Tuttavia all'interno del quadro complessivo rimasto essenzialmente invariato si inseriscono innovazioni rilevanti in relazione alla costruzione dello Stato federale.

44 BIFULCO 1995, p. 290; in senso parzialmente contrario si esprime ANGELINI-BENVENUTI 2013 che, a pp. 189 e 190, afferma che «è possibile concludere che il federalismo belga si sviluppa quale processo di dissociazione di un assetto unitario e non di associazione tra entità federate».

45 «Art. 1. Il Belgio è uno Stato federale composto da comunità e da regioni».

46 PRIMICERIO 2001, p. 112. In senso parzialmente contrario ANGELINI-BENVENUTI 2013 che, a p. 188, definiscono la riforma del 1993 «dal punto di vista costituzionale, come la più rilevante tra quelle sino ad oggi intervenute.».

In primo luogo è disposto il rovesciamento del criterio di distribuzione delle competenze tra Stato ed enti sub-statali, enumerando quelle a favore del primo e riconoscendo il criterio della residualità in capo a Comunità e Regioni. La modifica ha in realtà portata innovativa piuttosto limitata perché la sua concreta operatività è limitata dalla necessità di una legge speciale avente il compito sia di disciplinare il riparto delle competenze residue tra Regioni e Comunità sia di inserire una nuova disposizione costituzionale per la definizione della competenze dello Stato. In secondo luogo, viene sancito il principio dell'elezione diretta delle assemblee regionali e comunitarie, al posto del precedente meccanismo del cumulo dei mandati. In terzo luogo, si inseriscono rappresentanze dirette delle Comunità e delle Regioni all'interno del Parlamento, in particolare modificando l'assetto del Senato, quanto a ruolo e composizione, così da rendere imperfetta l'articolazione bicamerale e da introdurre un particolare meccanismo di elezione espressivo anche dei diversi livelli territoriali di potere.⁴⁷ In quarto luogo, sono trasferite nuove competenze agli enti sub-statali e vengono estese alcune già esistenti. In quinto luogo, in contrapposizione alla tradizionale ripartizione che vedeva assegnata primariamente allo Stato la competenza in materia di rapporti internazionali, si attribuisce anche agli enti la facoltà di concludere e ratificare accordi internazionali nelle materie di propria competenza. Infine, viene riconosciuta una parziale autonomia organizzativa a Comunità e Regioni che possono stabilire un certo numero di regole, individuate dalla legge speciale del 1993, relative alla composizione dei propri organi e all'esercizio delle proprie competenze.

Dal punto di vista più strettamente finanziario la riforma del 1993 apporta alcune modifiche all'ordinamento belga.

Innanzitutto, in conseguenza all'ulteriore devoluzione di competenze in capo agli enti decentrati, è previsto il trasferimento di nuove risorse. A beneficiare di detto incremento sono soprattutto le Regioni, destinatarie di competenze in materia di tutela dell'ambiente,

⁴⁷ LEROY 2008, a pp. 61 e 62, afferma che «nel 1993 il sistema bicamerale è stato modificato. Mentre le due assemblee nazionali avevano, fino ad allora, una funzione simile e, malgrado un modo di elezione diverso, una composizione molto vicina, il ruolo e la composizione del Senato sono stati profondamente modificati. Il nuovo Senato è composto da diverse categorie di senatori, in modo che i diversi poteri – Stato, comunità, regioni – siano rappresentati. Comprende, oltre a 40 membri eletti direttamente dalla popolazione, 10 membri del consiglio fiammingo, 10 membri del consiglio della comunità francese, 1 membro della comunità di lingua tedesca e 10 membri eletti da tutte le categorie precedenti di senatori. Diventa così, non un'assemblea rappresentativa degli enti federati, come si verifica nella maggior parte dei senati degli Stati federati (senato americano, consiglio degli Stati svizzeri, *Bundestrat* tedesco), ma un'assemblea rappresentativa dell'insieme dei poteri pubblici, Stato federale compreso. Anche nel suo ruolo è cambiato. Per rendersene conto, bisogna distinguere, nel nuovo diritto pubblico belga, tre specie di leggi: [...]».

commercio estero e politiche agricole, mediante un incremento della quota dell'imposta sul reddito delle persone fisiche ad esse assegnato. Al contrario, le Comunità non ricevono alcuna risorsa supplementare a tale titolo poiché le nuove competenze a esse trasferite non comportano incidenza finanziaria.

In secondo luogo, la riforma del 1993 consente l'abbandono parziale dell'idea, imposta con la riforma precedente, di una crescita zero delle risorse assegnate alle entità decentrate, che a sua volta deriva dall'obiettivo di una crescita zero delle spese dello Stato. Per far fronte alle difficoltà finanziarie si stabilisce di aumentare, dal 1994, la quota di gettito dell'imposta sul reddito delle persone fisiche assegnata a Regioni e Comunità collegandola alla crescita reale del prodotto nazionale lordo. Inoltre, per le medesime finalità, sono introdotte modifiche che mirano alla creazione di una fiscalità delle Comunità. Nonostante il riconoscimento costituzionale di un potere impositivo autonomo in capo a queste ultime, nessuna norma lo rendeva effettivo ed esse non disponevano di alcuna imposta propria, ma solo di quote di tributi erariali. Con la riforma del 1993, invece, le Comunità diventano, al pari delle Regioni, titolari di proprie entrate fiscali, mediante l'attribuzione integrale del gettito del canone televisivo alle stesse. Non si può però non evidenziare come la creazione di un effettivo potere impositivo autonomo sia più illusorio che reale poiché il tributo in questione continua a essere disciplinato esclusivamente dal legislatore statale.⁴⁸

In terzo luogo, la riforma del 1993 cerca di risolvere i gravi problemi finanziari della Comunità francese, dovuti alla particolare asimmetria che caratterizza l'insieme degli ordinamenti territoriali del Belgio. Mentre la fusione istituzionale⁴⁹ realizzatasi a nord del

48 PRIMICERIO 2001, che a p. 130, riconosce che «le Comunità non dispongono al riguardo di alcun potere normativo, nemmeno quello di stabilire dei centesimi addizionali, ciò che invece sono autorizzate a fare le Regioni. Il parallelismo creato dalla legge speciale tra il regime finanziario delle Regioni e quello delle Comunità non è dunque che illusorio. Permane di fatti la causa che ha impedito alle Comunità di esercitare un potere impositivo autonomo, ovvero la difficoltà di determinare l'ambito di applicazione territoriale dei decreti da esse adottati, non disponendo tali enti di una base interamente ed esclusivamente territoriale.».

49 Le Competenze della Regione fiamminga sono esercitate dal Consiglio della Comunità fiamminga e ciò ha in pratica comportato la fusione degli organi della Regione con quelli della Comunità, poiché si assiste a una sostanziale coincidenza in termini di popolazione e di territorio per le stesse. LEROY 2008, p. 66, precisa che «al nord del paese esiste una larga concordanza fra il territorio della regione fiamminga e quello in cui la comunità fiamminga è titolare di competenze. La distinzione fra regione e comunità non risponde, colà, a un bisogno; tanto che gli uomini politici fiamminghi non volevano distinguere le due istituzioni. Così, una semplificazione istituzionale è stata possibile: la regione fiamminga esiste, ma non ha istituzioni proprie: sono le istituzioni della comunità fiamminga ad esercitare le competenze della regione, con qualche particolarità di funzionamento. Vale a dire che l'«esistenza» della regione fiamminga è puramente simbolica; essa non corrisponde ad alcuna realtà politica. Esiste solo la comunità, che cumula le sue attribuzioni (cioè: le attribuzioni *comunitarie*) con le attribuzioni *regionali*.».

Paese consente alla Comunità fiamminga di utilizzare le risorse regionali per coprire le proprie spese, l'isolamento finanziario della Comunità francese⁵⁰ provoca gravi difficoltà finanziari a suo carico. Per far fronte a queste problematiche si è introdotto un meccanismo di solidarietà intrafrancofona, che si sostanzia nel trasferimento di gran parte delle competenze e dei relativi oneri finanziari della Comunità francese al Consiglio regionale vallone e alla Commissione comunitaria francofona di Bruxelles-Capitale.⁵¹

Infine, la novella attribuisce alle Regioni il gettito delle c.d. ecotasse, un nuovo tipo di imposta definita regionale, sebbene il suo regime rimanga interamente di competenza del legislatore statale che determina base imponibile, aliquota ed eventuali esenzioni. Le c.d. ecotasse, inoltre, sono strutturate in modo differente rispetto alla tecnica utilizzata per altri tributi regionali, sia perché i proventi non sono devoluti integralmente alle Regioni sia perché essi sono ripartiti in base al numero di abitanti e non in funzione della loro localizzazione.

Nel 2001 prende inizio la quinta fase del processo di federalizzazione del Belgio mediante l'approvazione, il 13 luglio, di due leggi speciali e una ordinaria. Con l'ennesima novella si procede a un'ulteriore modifica all'assetto della Regione brussellese, si implementa il grado di autonomia soprattutto del livello regionale e si dispone una parziale soluzione alla permanente situazione debitoria della Comunità francese.

Le Regioni vengono interamente investite della competenza su nuove imposte, quali i diritti di registro sulle donazioni, la tassa di messa in circolazione degli autoveicoli, il canone radio-televisivo, ecc., e sull'organizzazione delle Province e dei Comuni. A fronte di questa evoluzione occorre però mettere in evidenza alcuni non trascurabili fattori. In primo luogo, infatti, la novella dispone il principio della c.d. *neutralité budgétaire*, secondo il quale le modifiche al sistema finanziario regionale non deve incidere in senso negativo sulle entrate statali; in secondo luogo, al fine di evitare fenomeni di doppia imposizione, è prevista una procedura di concertazione negoziata tra gli enti interessati; inoltre, la riforma impone criteri stringenti di localizzazione dell'imposta al fine di evitare fenomeni di competizione fiscale tra le Regioni; infine, si conferma che le Regioni non possono mettere in discussione il principio

50 Gli organi della Regione francese sono rimasti distinti da quelli della Comunità francese, non essendovi coincidenza quanto a popolazione e territorio tra i due enti sub-statali.

51 PRIMICERIO 2001, a p. 132, chiarisce che «in materia finanziaria l'idea sottostante è la seguente: la Comunità cede alcune competenze, ma conserva, almeno in parte, le risorse finanziarie che essa destinava al loro esercizio. In altri termini l'ente comunitario realizza un risparmio che viene finanziato dalla Regione vallone e dalla Cocof.».

di progressività dell'imposta sulle persone fisiche.

Per quanto riguarda le modifiche al sistema finanziario delle Comunità, la riforma del 2001 introduce una nuova distinzione tra i criteri di ripartizione dei finanziamenti: le entrate derivanti dalla quota dell'imposta sul valore aggiunto continuano a essere ripartite tra Comunità francese e fiamminga secondo il criterio quantitativo del numero degli alunni ma gli importi ulteriori seguono le regole del c.d. *juste retour*.⁵²

Nonostante le nuove previsioni immaginate dalla riforma, si è tuttavia sostenuto che la fonte di entrata più rilevante per gli enti sub-statali permane la compartecipazione alle imposte statali, le quali sono scisse in due parti da attribuire allo Stato e agli altri enti. L'imposta deve poi essere ulteriormente ripartita tra Regioni e Comunità, secondo il principio del c.d. *juste retour*,⁵³ in base al quale una parte sostanziale delle imposte raccolte su un territorio devono tornare alla fonte. Anche in seguito alla riforma del 2001 pertanto emerge un sistema che risponde ai principi teorici tipici del coordinamento verticale, poiché continua a essere basata essenzialmente su una ripartizione delle risorse prelevate a livello centrale e la ripartizione orizzontale è effettuata essenzialmente sulla base del criterio del c.d. *juste retour*, mentre le entrate degli enti sub-statali più che rappresentare delle effettive fattispecie impositive proprie sono tali da rispondere prevalentemente al principio del beneficio.⁵⁴

Nel maggio 2010, mediante una «dichiarazione di revisione» di numerose disposizioni costituzionali,⁵⁵ il Belgio si avvia verso la sesta fase del suo processo di federalizzazione che si realizza nel 2012 quando, con diverse leggi del 19 luglio, si apportano alcune modifiche alla struttura dello Stato, tentando di risolvere in modo compromissorio l'annosa questione della circoscrizione elettorale di Bruxelles-Hal-Vilvorde e di investire altri profili relativi all'assetto di Bruxelles e dei Comuni circumvicini.⁵⁶

Quanto all'aspetto relativo al finanziamento degli enti sub-statali si può notare come la novella del 2012 voglia accogliere soprattutto le richieste dei partiti politici di lingua francese poiché essa consente che il finanziamento delle Comunità avvenga, per quanto riguarda le spese relative alla materia dell'insegnamento, mediante la già prevista attribuzione della quota di entrate derivanti dall'imposta sul valore aggiunto in base al numero di scolari e, in generale,

52 ANGELINI-BENVENUTI 2013, p. 223.

53 Che secondo COVINO 2005, p. 1, rappresenta il «vero baluardo dell'autonomia finanziaria».

54 ANGELINI-BENVENUTI 2013, p. 224.

55 BENVENUTI 2012, p. 59.

56 ANGELINI-BENVENUTI 2013, da p. 199 a p. 211.

mediante una quota di ripartizione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche calcolata sulla base del principio del c.d. *juste retour*, congelata alle cifre del 2010 senza cioè tener conto del prevedibile aumento del reddito complessivo della Comunità fiamminga. Inoltre sono attribuite alle Comunità competenze ulteriori, in materia di assegni familiari, assistenza agli anziani, salute e aiuto alle persone, che devono essere finanziate in base al principio del bisogno effettivo.

Quanto al finanziamento regionale occorre ricordare che la Regione brussellese è stata complessivamente rifinanziata da due leggi, sempre del 19 luglio 2012, relativamente alla creazione di un fondo di finanziamento per la tutela del ruolo internazionale e della funzione di capitale di Bruxelles.⁵⁷

Nell'analisi dello sviluppo del sistema belga, per quanto riguarda le relazioni tra i livelli di governo della finanza pubblica, è possibile osservare che a fronte di una già presente forma di decentralizzazione, realizzata mediante l'esistenza di Province e Comuni, ruolo fondamentale è stato poi rappresentato dalla creazione di altre due tipologie di enti, le Comunità e le Regioni, che consentono tutt'ora di individuare la presenza di due c.d. federalismi all'interno dello stesso modello istituzionale. Al di là di tale peculiarità, la tendenza verso una sempre maggiore autonomia degli enti sub-statali, dal punto di vista di attribuzione delle funzioni nonché da quello della devoluzione del potere tributario, caratterizza l'evoluzione storica del Belgio. Già la Costituzione, infatti, pone sin dall'origine, ma anche nelle successive novelle, particolare attenzione alla tutela del decentramento di tali enti, sia coinvolgendo i gruppi linguistici nella formulazione legislativa, sia attribuendo competenze amministrative agli enti territoriali, sia riconoscendo loro il potere di imporre tributi. Di grande importanza poi è il riconoscimento in capo agli enti sub-statali di un potere impositivo, che consenta loro di legiferare, in modo più o meno pregnante a seconda della tipologia, negli ambiti di propria competenza.

La sintetica esposizione dell'evoluzione storica mostra come il processo si sia rivolto verso un sempre maggiore trasferimento di competenze amministrative dal livello centrale di governo nei confronti dei livelli decentrati. Parallelamente si è tentato di svincolare gli enti sub-statali da un tipo di finanziamento che li vedeva inizialmente legati a trasferimenti di risorse decisi ed effettuati da parte dello Stato centrale. In tale processo, oltre all'incidenza degli interventi

⁵⁷ ANGELINI-BENVENUTI 2013, pp. 226 e 227.

normativi che hanno rappresentato le varie fasi dello sviluppo dell'ordinamento, grande rilevanza è da attribuire alla giurisprudenza della Cour d'Arbitrage che, con la sua opera di ermeneutica della Costituzione, ha limitato di fatto la possibile espansione della potestà tributaria dei livelli inferiori di governo, soprattutto nelle loro facoltà di imporre tributi propri, che rappresenta il mezzo più consono per garantire loro l'autonomia finanziaria. Si deve poi rilevare che, anche quando viene introdotto il principio del c.d. *juste retour*, la complessiva struttura finanziaria e tributaria continua a essere basata su una ripartizione delle risorse che risponde ai criteri propri del coordinamento verticale, ove cioè non è possibile una reale indipendenza degli enti minori nei confronti del livello centrale.

Si può quindi concludere sottolineando come il sistema belga sia stato oggetto di un'evoluzione che ha tentato di condurlo verso un maggiore decentramento sia delle funzioni amministrative sia delle facoltà finanziarie e tributarie. Tuttavia, mentre l'attribuzione di funzioni agli enti sub-statali secondo il principio di sussidiarietà può considerarsi effettiva, non altrettanto può dirsi per quanto riguarda il potere di scelta su spesa e entrate. Nonostante la devoluzione di alcune competenze in materia tributaria agli enti, quali soprattutto Regioni e Comunità, non può quindi considerarsi soddisfacente il livello di autonomia in campo finanziario e tributario raggiunto dagli enti decentrati.

2. *Sviluppo del decentramento fiscale spagnolo*

All'inizio del XX secolo di fronte alla tradizionale dicotomia tra centralismo e federalismo nell'organizzazione territoriale del potere degli Stati, la Spagna si struttura con un ordinamento formato da una nuova tipologia di enti: la Regione. Le motivazioni di tale peculiarità derivano dalla presenza di numerose spinte centrifughe legate a tradizioni diverse, nonché dalle specificità linguistiche e culturali. Con la Costituzione del 1931 viene introdotto l'ente regionale quale alternativa al centralismo, perseguendo una tipologia statale che non si sostanziasse né in uno Stato unitario né in uno federale. Si riconosce alla nuova tipologia di ente una vera e propria capacità politica poiché vengono ad essa riconosciuti poteri non solo amministrativi ma anche legislativi. In particolare l'articolo 11 del citato testo costituzionale prevede che due o più province legate da comuni circostanze sociali e geografiche possano chiedere la costituzione di una Regione, ma solo due statuti regionali vennero alla luce, quello

catalano e quello basco. Con l'avvento del franchismo viene cancellata la Costituzione e sono abrogati i due statuti regionali, poiché il regime ha rifiutato la creazione di circoscrizioni territoriali più ampie della provincia in virtù della preferenza per un rigido centralismo.

Il processo di decentramento della Spagna, così come oggi conosciuto, ha origine durante la fase preparatoria della Costituzione del 1978, mediante l'istituzione delle c.d. *pre-autonomie*, qualificabile come esperienza esplicitamente transitoria, che riceve i primi trasferimenti di funzioni e di servizi. Per la realizzazione di detti trasferimenti sono costituite commissioni composte da rappresentanti dell'amministrazione sia centrale sia pre-autonomica nelle quali sono negoziati sia i servizi ceduti dallo Stato sia il relativo finanziamento⁵⁸.

L'evoluzione verso l'autonomia finanziaria si struttura in cinque fasi, durante le quali la LOFCA,⁵⁹ la legge regolatrice del sistema finanziario regionale, subisce numerose modifiche. Il primo periodo si snoda dall'approvazione della Costituzione del 1978 fino al 1986, quando si verifica il trasferimento dallo Stato alle Regioni dell'esercizio di competenze autonome e, conseguentemente, di servizi, mezzi materiali e dotazione di personale.⁶⁰ Per il sostentamento degli enti in questione si hanno poche e pressoché irrilevanti imposte cedute, mentre le risorse fondamentali di finanziamento derivano dalla partecipazione delle Regioni alle entrate dello Stato. Il calcolo economico dei costi dei servizi trasferiti avviene mediante il c.d. *costo effettivo*, calcolato dal livello centrale di governo e che non si dimostra capace di adattarsi all'evoluzione e alla dinamica dell'esercizio delle competenze⁶¹. Il criterio del costo effettivo comporta che lo Stato trasferisca alcune entrate equivalenti nell'ammontare a quelle che esso stesso destinava al finanziamento dei servizi trasferiti quando erano ancora di sua competenza; da questo ammontare si deduce sia quanto ottenuto per mezzo delle tasse concernenti certi servizi, che sono trasferite contemporaneamente ai relativi servizi, sia il prodotto dei tributi ceduti. Il citato criterio consente un trasferimento ordinato dei servizi senza troppe tensioni sulla spesa pubblica, ma non comprende né il finanziamento delle opere nuove né le sovvenzioni per lo sviluppo delle attività. Per la risoluzione del primo problema si

58 RODRIGUEZ ALVAREZ-GONZÁLEZ ALONSO 2001, pp. 221 e 222.

59 Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.

60 In tal senso BALAGUER CALLEJÓN 2014, p. 83, «il sistema di finanziamento delle CCAA ha conosciuto una significativa evoluzione in un primo periodo (fino al 1986) durante il quale furono operati i trasferimenti di competenze, curando anche che le CCAA fossero messe nella condizione di far fronte alle spese derivate dai servizi trasferiti. In questo modo, veniva assegnato alla CA il costo effettivo dei servizi trasferiti (le spese del personale, di funzionamento, di riqualificazione allo scopo di assicurare la stabilità degli investimenti operati).».

61 BASTIDA 2004, pp. 905 e 906.

è deciso di includere tutte le Comunità autonome come beneficiarie del Fondo di Compensazione Interterritoriale, così se da un lato sono stati concessi loro i mezzi per affrontare nuovi investimenti, dall'altro lato si è svalutata la previsione costituzionale del fondo quale strumento di solidarietà. Relativamente al secondo problema, il Tribunal Constitucional ha stabilito che le sovvenzioni dei servizi trasferiti devono considerarsi appartenenti incondizionatamente alle finanze autonome⁶².

Nel periodo in oggetto alcune Comunità costituiscono tributi propri, quali l'Imposta sui fondi agricoli non adeguatamente sfruttati dell'Andalusia, l'addizionale sull'Imposta del reddito di Madrid e i tributi sul gioco del bingo della Catalogna e di Murcia; tuttavia detta esperienza non ha comportato risultati effettivamente soddisfacenti⁶³.

La seconda fase⁶⁴ dello sviluppo della struttura autonoma spagnola inizia nel 1986, termine previsto dalla LOFCA per la vigenza del regime transitorio. In vista dell'applicazione del sistema definitivo si inaugura un dialogo tra il livello centrale di governo e quello locale per la determinazione della percentuale di partecipazione alle entrate dello Stato da parte degli enti sub-statali; detto confronto ha però condotto a risultati ulteriori e non previsti dalla LOFCA stessa poiché ha avuto come frutto il primo *accordo quinquennale* col quale si stabiliva il metodo di finanziamento delle Comunità per i seguenti cinque anni. La principale differenza rispetto al sistema previgente si sostanzia nel fatto che la partecipazione alle entrate statali non si modula più sul principio del costo storico, ma sulla base di differenti norme previste dalla LOFCA stessa. Detta legge, all'articolo 13, prevede infatti che le Comunità autonome dispongono di una percentuale di partecipazioni sulla raccolta delle imposte statali non trasferite, negoziata sulla base del coefficiente di popolazione, del coefficiente di sforzo fiscale nell'Imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'ammontare equivalente all'apporto proporzionale della Comunità per servizi che lo Stato continua a svolgere come propri, della relazione inversa del reddito reale per abitante della Comunità rispetto a quello del resto della Spagna e, infine, di altri criteri ritenuti ragionevoli, tra quelli che prendono in considerazione la relazione tra gli indici di deficit nei servizi sociali e infrastrutture relativi al territorio della Comunità autonoma e dello Stato nel suo insieme, nonché la relazione tra i costi per abitante

62 RODRIGUEZ ALVAREZ-GONZÁLEZ ALONSO 2001, pp. 22 e 223.

63 RODRIGUEZ ALVAREZ-GONZÁLEZ ALONSO 2001, p. 223.

64 Secondo BASTIDA 2004, p. 906, è l'ingresso della Spagna nelle Comunità europee a indurre la riforma delle partecipazioni delle Regioni alle entrate dello Stato.

dei servizi sociali e amministrativi trasferiti per il territorio della Comunità e per lo Stato nel suo insieme. In realtà la determinazione di detti fattori previsti dalla LOFCA è effettuata in modo da consentire a tutte le Comunità di mantenere le entrate precedenti, in modo che nessuna possa essere pregiudicata dall'applicazione del nuovo criterio di calcolo. Nonostante sia stato abbandonato formalmente il criterio del costo effettivo, la partecipazione alle entrate dello Stato continua a essere la maggiore risorsa finanziaria degli enti sub-statali; di converso viene modificata la base del calcolo che viene definita sulla base di *entrate tributarie strutturalmente adattate*. In tale misura si includono non solo le entrate dello Stato derivanti da imposte dirette e indirette, che fino ad allora avevano costituito la base del calcolo, ma anche obblighi tributari concernenti la sicurezza sociale e la disoccupazione, mentre si escludono i tributi suscettibili di cessione e i contributi al bilancio della Comunità Europea⁶⁵. Con la programmazione del primo quinquennio, dal 1987 al 1991, si trasferisce ad alcune Comunità autonome la materia sanitaria, per la quale il relativo finanziamento non è inserito nel regime generale ma viene gestito separatamente mediante un trasferimento speciale del bilancio dell'Istituto nazionale della salute (INSALUD).⁶⁶ In tale periodo le autonomie cominciano ad attuare un uso più efficace delle proprie potestà tributarie creando alcune imposte proprie e introducendo nuove addizionali. Il secondo quinquennio, dal 1992 al 1996, proroga sostanzialmente il modello previgente, ma le Comunità implementano il proprio livello e, quindi, l'autonomia di spesa perché, accanto alle partecipazioni alle entrate statali, guadagnano nuove entrate, quali le sovvenzioni per la gratuità dell'insegnamento, la nuova mobilità e la compensazione transitoria per l'autogoverno.⁶⁷ Di fronte alla conferma della predominanza del sistema di finanziamento sulla base dei trasferimenti statali, non si assiste quindi a un'effettiva implementazione delle imposte trasferite totalmente o parzialmente, che continuano a essere poco rilevanti⁶⁸ anche in virtù del fatto che per le stesse non sono cedute né la gestione né la capacità normativa.⁶⁹ Nel 1993 tuttavia si approva il c.d. *procedimento per la realizzazione della corresponsabilità fiscale nel sistema di finanziamento delle Comunità autonome*, col quale si introduce una partecipazione delle Comunità pari al 15% sulla quota dell'Imposta sul reddito delle persone fisiche raccolta nel territorio dell'ente

65 RODRIGUEZ ALVAREZ-GONZÁLEZ ALONSO 2001, p. 224 e 225.

66 BASTIDA 2004, p. 907.

67 RODRIGUEZ ALVAREZ-GONZÁLEZ ALONSO 2001, p. 224.

68 BASTIDA 2004, p. 906.

69 RODRÍGUEZ BEREIJO 2006, p. 9.

medesimo. In questo modo i trasferimenti sono divisi in due parti: una, tradizionale, calcolata in funzione di variabili economiche e demografiche, e l'altra, innovativa, calcolata in funzione della raccolta dell'Imposta sul reddito delle persone fisiche in un dato territorio.⁷⁰ La partecipazione territoriale alle entrate statali così strutturata consente di aumentare la riscossione in quelle Comunità con maggiore attività economica.⁷¹

In questo periodo viene riformato il Fondo di Compensazione Interterritoriale che, pur rimanendo valido per tutte le Regioni, viene applicato solo a quelle meno sviluppate. Occorre poi precisare che le risorse del fondo sono condizionate poiché le Comunità autonome destinarie non sono libere nell'impiego di dette somme, che deve essere essenzialmente rivolto all'investimento pubblico.

Anche la seconda fase del processo verso il decentramento fiscale è quindi caratterizzata da una forte predominanza del livello centrale di governo rispetto a quello locale e da una sicura dipendenza finanziaria degli enti sub-statali dallo Stato, che non si coordina con il sostanziale decentramento amministrativo e politico.⁷²

Con la programmazione per il quinquennio 1997-2001 si inaugura la terza fase dello sviluppo verso il decentramento politico, stabilendo un sistema di finanziamento molto diverso da quelli precedenti col quale si promuove una maggiore autonomia di entrata.⁷³ Il patto del 1996⁷⁴ segna l'inizio di un mutamento nelle relazioni finanziarie tra centro e periferia per quanto riguarda la dipendenza delle Regioni nei confronti dello Stato. L'accordo citato provoca numerose e forti reazioni politiche⁷⁵ e, in virtù dell'applicazione del nuovo sistema alle sole Comunità autonome in grado di adottarlo in seno alle corrispondenti Commissioni

70 RODRIGUEZ ALVAREZ-GONZÁLEZ ALONSO 2001, p. 225, che specifica anche come «questa territorializzazione di una parte del gettito dell'IRPEF [sia] stata criticata da varie CC.AA. che ritenevano che il cambio favorisse quelle con maggior gettito, anche se poi solo la Galizia ha proposto ricorso di costituzionalità contro la riforma.»

71 BALAGUER CALLEJÓN 2014, p. 83.

72 BASTIDA 2004, p. 907

73 BALAGUER CALLEJÓN 2014, p. 84.

74 A seguito della novella si rendono necessarie modifiche legislative sia alla LOFCA, mediante la legge organica n. 3/1996, sia alla Legge di trasferimento dei tributi, mediante la legge n. 14/1996; sono poi adottate dodici leggi, una per ciascuna Comunità autonoma, per la definizione del nuovo sistema, con le quali sono determinate l'ampiezza e le condizioni del trasferimento dei tributi. A queste vanno aggiunte alcune disposizioni della legge di bilancio del 1997 che recepiscono e danno carattere normativo al contenuto dell'accordo.

75 RODRIGUEZ ALVAREZ-GONZÁLEZ ALONSO 2001 che a p. 225 precisa che il contenuto dell'accordo «è stato respinto dalle Comunità Autonome di Andalusia, Castilla-La Mancha ed Extremadura (tutte con governo socialista), che non solo hanno votato a sfavore in seno al CPFF, ma hanno anche proposto diversi ricorsi di costituzionalità nei confronti delle leggi che lo hanno implementato.»

Miste, le Regioni contrarie alla novella continuano a essere rette dalla normativa previgente. In questo modo, all'interno del sistema generale, si applicano due distinti sistemi di finanziamento.

L'elemento fondamentale della riforma concerne la parziale cessione dell'Imposta sul reddito delle persone fisiche alle Comunità mediante la suddivisione della precedente aliquota in una parte statale pari all'85% e in una parte autonoma pari al 15%. L'accordo prevede che, una volta completati i trasferimenti in materia di educazione, la partecipazione regionale sarebbe aumentata fino al 30%, in modo che le Comunità possano disporre del 30% gettito derivante dall'Imposta sul reddito delle persone fisiche raccolto nel proprio territorio. Oltre alla cessione della citata quota delle entrate derivanti dall'Imposta sul reddito delle persone fisiche, lo Stato attribuisce alle Regioni anche un certo grado di potestà normativa. Da un lato, infatti, le Comunità autonome possono intervenire normativamente sulla parte dell'imposta ceduta relativamente ai tassi d'imposta, il minimo esente e alcune deduzioni e, dall'altro lato, sui tributi ceduti, quali l'imposta di successione, l'imposta sul patrimonio e l'imposta sull'esercizio del gioco, in particolare relativamente al minimo esente e alle aliquote.

Detta innovazione comporta problemi di costituzionalità sia dal punto di vista formale sia da quello materiale, soprattutto in relazione alla violazione dell'articolo 149, comma primo, n. 1), della Costituzione che attribuisce allo Stato la competenza esclusiva in materia di disciplina delle condizioni fondamentali per garantire l'uguaglianza di tutti gli spagnoli nell'esercizio dei diritti e nell'adempimento dei doveri costituzionali. Il nuovo sistema infatti comporta un possibile incremento di differenze tra i vari territori, rendendo difficile un'uguaglianza minima, e cioè un conforme status di cittadini all'interno dello Stato con riferimento al godimento dei diritti e al compimento dei doveri. La cesura dell'uguaglianza si collega all'articolo 31, comma primo, il sancisce che «todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.»⁷⁶ Uguaglianza e progressività vengono violate in virtù dell'attribuzione alle Comunità autonome di competenze normative poiché, nonostante la previsione di un principio di progressività interna nella disciplina realizzata da ogni Comunità, la

76 «Articolo 31. 1. Tutti contribuiranno a sostenere le spese pubbliche in conformità con le loro capacità economiche mediante un sistema tributario giusto, ispirato ai principi di eguaglianza e di progressività che, in nessun caso, avrà finalità espropriativa.»

regolamentazione sarebbe comunque diversa nei vari territori e, pertanto, a livello globale i detti principi non possono non subire una lesione. Speculare alla violazione del principio di uguaglianza di base dal punto di vista dell'adempimento dei doveri, è quella dal punto di vista dell'esercizio dei diritti. La richiesta di aumento delle risorse da parte delle Comunità più ricche, a discapito di quelle più povere, comporta che queste ultime possano avere difficoltà nel garantire un livello adeguato dei diritti di cittadinanza. Si può così sostenere che il nuovo modello può apparire non solo *non-solidaristico*, ma addirittura *anti-solidaristico*,⁷⁷ e può suscitare alcuni interrogativi sullo sviluppo dello Stato autonomico perché può comportare una concorrenza fiscale tra le Comunità con diversi livelli di reddito.⁷⁸

77 BALAGUER CALLEJÓN 2014, pp. 84 e 85, il quale precisa poi, a pp. 85 e 86, che «in realtà la violazione dell'art. 149.1.1 CE non era che una manifestazione di violazione dei principi costituzionali essenziali dello Stato autonomico. E ciò, innanzitutto, per la messa in questione dei principi di unità e di solidarietà che si determinava mediante misure normative statali e non autonome, quando in dottrina tali principi erano stati tradizionalmente considerati come limite dei poteri normativi autonomici. Si poteva dunque convenire sulla considerazione che tale limite risultasse opponibile a qualsiasi potere pubblico, statale o autonomico e che la violazione da parte statale potesse produrre conseguenze maggiormente pregiudizievoli per l'ambito in cui la lesione si produce. Peraltro, si determinava la stessa lesione del principio di autonomia, il terzo principio che unitamente a quello di unità e di solidarietà costituiscono la spina dorsale dello Stato autonomico nell'art. 2 della Costituzione. Infatti, lo Stato cessava di esercitare le proprie funzioni costituzionali nel momento stesso in cui consentiva che alcune CCAA risultassero prive dei mezzi finanziari necessari per esercitare le loro competenze, consentendo in tal modo l'attuazione di tale principio di autonomia. La garanzia dell'autonomia resta pertanto incompleta se non si accompagna con i necessari mezzi finanziari.»

78 BALAGUER CALLEJÓN 2014, p. 86, che approfondisce come «la motivazione politica iniziale poteva essere colta nella preoccupazione delle aree nazionaliste catalane per il trattamento diseguale che il regime di concerto economico dei Paesi Baschi e della Navarra stava producendo tra queste due comunità e il resto del Paese. Preoccupazione ragionevole in quanto, essendo i Paesi Baschi e la Navarra tra le regioni più ricche dello Stato, la loro non appartenenza ad un sistema fiscale unitario fa ricadere sulla Catalogna una gran parte del peso redistributivo tra i territori, redistribuzione che la politica fiscale, nel rispetto dei principi costituzionali, deve avere. Al contempo, si rende possibile una maggiore competitività delle CCAA con regime di concerto economico, favorendo la decapitalizzazione delle Comunità vicine e l'attrazione di imprese mediante i benefici fiscali che si possono offrire grazie alle rendite che non sono trasferite allo Stato. Tale iniziale motivazione politica muoveva, tuttavia, in direzione contraria rispetto a quella che avrebbe permesso di risolvere il problema. In effetti, invece di far sì che le Comunità che non hanno un regime tributario comune partecipassero in maggior misura allo sforzo redistributivo, si provava a far partecipare di meno anche le Comunità ricche che hanno un regime comune. Invece di impedire il rafforzamento della decapitalizzazione delle Comunità vicine e l'utilizzo delle rendite eccedenti, si provava a dare alle altre Comunità ricche la medesima possibilità. Il senso della riforma, in tal modo, non si orientava alla legittima pretesa di ottenere maggiori entrate. Al fine di conseguire tale finalità sarebbe bastato incrementare la percentuale di partecipazione territorializzata all'IRPEF o stabilire rincari su tale imposta, considerato che la legittimità costituzionale di tali rincari risultava chiara dalla STC 150/1990. Tuttavia, la rivendicazione da parte dei nazionalisti catalani della cessione parziale dell'IRPEF, con potestà normativa sulla tariffa autonoma dell'imposta e sulle deduzioni, non si orientava a conseguire maggiori entrate tributarie mediante l'aumento di tale tariffa. Posto che esisteva già tale possibilità di aumentare le imposte, risulta chiaro che ciò che si voleva era altro. Ciò che si voleva non era solo ottenere maggiori entrate, ma ottenerle intervenendo attivamente nella politica economica globale, attraverso la riduzione della pressione fiscale, attraendo capitali provenienti da altre CCAA. Questa minore pressione fiscale risultava attuabile solo per le Comunità più ricche. Quelle con una minore capacità economica non avrebbero potuto competere in tale processo, sarebbero così state condannate sin da subito a subire l'aumento delle differenze tra territori attraverso l'uso di

La sanità continua a essere finanziata anche in tale fase in modo parallelo rispetto alle altre spese di competenza locale, mediante trasferimenti determinati annualmente in funzione del bilancio dell'INSALUD⁷⁹.

Poiché le risorse ricavate mediante la partecipazione all'Imposta sul reddito delle persone fisiche non sono costanti è prevista una garanzia statale per la finanza regionale all'atto del trasferimento dell'imposta; detto meccanismo però inibisce un'effettiva corresponsabilità fiscale degli enti sub-statali che, in virtù della garanzia accordata da entrate finanziarie sicure, preferiscono non usare la propria capacità normativa relativa a detta imposta se non per creare riduzioni fiscali al fine di non ledere gli interessi del contribuente-elettore.⁸⁰

Il sistema di finanziamento creato con la terza fase dello sviluppo verso il decentramento si scontra fin da subito sia con alcuni problemi derivanti dalla situazione economica spagnola sia con le limitazioni che il governo nazionale pone alle possibilità delle Comunità autonome di ridurre la pressione fiscale nei propri territori mediante la riforma dell'Imposta sul reddito delle persone fisiche avvenuta nel 1998. In tal modo parte dell'imposta è ceduta agli enti territoriali ma, con la novella citata che opera una forte riduzione del carico fiscale mediante diminuzione della parte statale dell'imposta, si rende difficile, nella pratica, l'effettuazione di un'ulteriore diminuzione della tassazione da parte delle Comunità autonome. Questo tipo di sterilizzazione del modello da parte del governo nazionale comporta il pericolo che lo Stato possa condizionare profondamente il finanziamento dei livelli inferiori di governo attraverso la riforma di un'imposta statale tramite legge ordinaria: infatti, un sistema di finanziamento degli enti sub-statali che possa essere modificato indirettamente per volontà unilaterale dello Stato non è compatibile con le garanzie di autonomia previste in Costituzione.⁸¹

Nel 2002 si apre la quarta fase dell'evoluzione dell'ordinamento spagnolo mediante alcuni strumenti normativi, quali la legge organica n. 7/2001 di modifica della LOFCA, la legge n. 5/2001 complementare della legge di stabilità del bilancio, la legge n. 21/2001 in tema di misure fiscali e amministrative del nuovo sistema di finanziamento delle Comunità autonome di regime comune e delle Città con Statuto di autonomia, nonché la legge n. 22/2001 sui Fondi di compensazione interterritoriale. Questa riforma, il cui esito è approvato

strumenti fiscali di altre CCAA.».

79 RODRÍGUEZ BEREIJO 2006, p. 10.

80 BASTIDA 2004, p. 907.

81 BALAGUER CALLEJÓN 2014, pp. 87 e 88.

con l'accordo di tutte le Comunità,⁸² prevede alcune caratteristiche innovative rispetto alla fase precedente. In primo luogo si introduce l'elemento della *generalità* sia relativamente alla disciplina, che include tutte le entrate di competenza regionale compresa la finanza sanitaria e dell'istruzione,⁸³ sia per l'applicazione, che concerne tutte le Regioni, ad eccezione di Paesi Baschi, Navarra e Canarie. In secondo luogo è mutato l'aspetto *temporale* poiché viene lasciato in vigore il modello finanziario quinquennale senza limiti. Inoltre la disciplina prende in considerazione la *politica di stabilità economica dell'Unione Europea*, che si concretizza nella previsione della cessione di imposte indirette e di limiti nei confronti dell'indebitamento pubblico delle Regioni.⁸⁴

L'elemento certamente più importante emergente dalla novella è la crescita della *corresponsabilità fiscale* e dell'*autonomia finanziaria*, in virtù del cambiamento nel metodo di trasferimento delle imposte che diminuisce la tradizionale dipendenza delle Regioni dalle partecipazioni alle entrate dello Stato. Oltre alla permanenza delle imposte precedentemente cedute,⁸⁵ sono ampliate sia le competenze normative autonome sia il numero dei tributi ceduti.⁸⁶ Sono trasferiti il 33% dell'Imposta sul reddito delle persone fisiche relativo alla quota regionale, implementando anche la potestà normativa relativa a questo tributo, il 35% dell'Imposta sul valore aggiunto e il 40% delle Imposte speciali su determinati consumi quali tabacchi, idrocarburi, alcool e bevande dissetanti. Inoltre si attribuiscono la totalità dell'esazione delle Imposte su determinati mezzi di trasporto, per la quale è possibile incrementare l'aliquota fissata dallo Stato fino al 15%, e sull'elettricità, con possibile incremento fino al 2%, nonché l'esazione delle imposte cedute e della nuova imposta rientrante nell'IVA sulle vendite al dettaglio di certi prodotti derivanti da idrocarburi, denominata in alcune Comunità il c.d. *centesimo sanitario* sulla benzina e sul gasolio per l'industria automobilistica.⁸⁷

82 BALAGUER CALLEJÓN 2014 che, a p. 89, rileva che «quest'ultimo risulta essere un fatto molto positivo che contrasta con la rottura del consenso che si produsse con l'implementazione del precedente modello di finanziamento.»

83 BALAGUER CALLEJÓN 2014, p. 89, che afferma che «tra gli aspetti positivi, si ricorda che questo sistema andava a integrare tanto il precedente finanziamento delle CCAA quanto il finanziamento specifico della sanità e dei servizi sociali e della previdenza sociale, che veniva precedentemente disciplinato in maniera indipendente.»

84 BASTIDA 2004, p. 909.

85 Tributi su patrimonio, trasferimenti patrimoniali e atti giuridici documentati, successioni e donazioni, nonché sul gioco.

86 BALAGUER CALLEJÓN 2014, p. 89.

87 RODRÍGUEZ BEREIJO 2006, p. 10; GARCÍA HEREDIA 2011, p. 307.

La novella, influenzata dalla politica di stabilità economica e di convergenza, stabilisce una differenza tra le imposte trasferite dallo Stato a seconda che siano imposte indirette regolate dall'Unione Europea oppure strettamente nazionali, poiché solo per le prime vi è un trasferimento senza una corrispondente competenza normativa e una riserva dello Stato di riottenere l'esercizio del potere fiscale qualora vi sia il bisogno di armonizzare fiscalmente il paese con l'Unione europea. La politica europea di stabilità comporta anche che nella procedura di bilancio regionale si debbano fissare gli obiettivi triennali sul deficit, che devono essere analizzati dalla Commissione di politica fiscale e finanziaria e approvati dal Parlamento; inoltre è richiesta l'autorizzazione statale per gli indebitamenti delle Regioni qualora le stesse non abbiano realizzato i propri obiettivi di stabilità di bilancio⁸⁸.

In ogni caso rimangono in vigore le partecipazioni degli enti sub-statali alle entrate centrali mediante tre strumenti. Il Fondo di sufficienza è calcolato in base alla differenza tra il fabbisogno di finanziamento e le entrate ottenute nel paniere delle imposte assumendo come criterio di riferimento l'anno 1999 aggiornato secondo l'indice di crescita dei tributi dello Stato⁸⁹ e rappresenta un'entrata non condizionata avente lo scopo di finanziare tutti i servizi. Inoltre permangono i meccanismi di solidarietà interregionale quali le Assegnazioni di livellamento dei servizi pubblici essenziali, che operano per equilibrare il livello di prestazioni in materia di istruzione e sanità, e il Fondo di compensazione interterritoriale, che permette di trasferire una parte delle spese non condizionate a quelle legate all'investimento regionale⁹⁰.

Il modello di finanziamento così delineato comporta un'implementazione dell'autonomia fiscale delle Comunità perché la riscossione dipende in maggior misura dall'attività economica di ogni ente senza introdurre, salvo per quanto riguarda la cessione parziale dell'IRPEF, elementi di competitività fiscale potenzialmente lesivi dei principi costituzionali. Dall'altro lato comunque gli strumenti di solidarietà citati sono destinati a colmare le

88 BASTIDA 2004, p. 911.

89 Si precisa che «il dibattito sui criteri di equità nella determinazione del Fondo di sufficienza è stato molto importante e la lotta per attribuire un maggior rilievo ad una o all'altra variabile (popolazione, superficie, dispersione della popolazione, insularità) ha creato tensioni tra le Regioni. Ma tutte le Regioni hanno guadagnato con il nuovo sistema, perché la quantità globale delle entrate regionali è comunque superiore. La questione è che ci sono Regioni più privilegiate in conseguenza della loro affinità politica col Governo centrale.» (BASTIDA 2004, p. 910).

90 BASTIDA 2004 che a p. 910 obietta che «questo fondo ha perso importanza a confronto con i Fondi strutturali europei, i quali acquisiscono sempre un maggior rilievo. Tuttavia, l'avvenuto ampliamento dell'Unione Europea fa temere la perdita di questi aiuti europei e fa pensare alla necessità di disegnare un nuovo Fondo di compensazione interterritoriale. Il nuovo sistema finanziario regionale non ha però previsto questa ipotesi.».

differenze tra le risorse tributarie nelle diverse Comunità autonome e le relative esigenze di finanziamento. In tal modo è promosso un sistema caratterizzato da un equilibrio tra la maggiore autonomia finanziaria delle Comunità e la realizzazione del principio di solidarietà e di coesione territoriale.⁹¹

Nonostante la vocazione di permanenza del modello delineato con la quarta fase dell'evoluzione, alcune Comunità autonome avanzano molto presto proposte di modifica, per mezzo di riforme statutarie prima e attraverso il nuovo sistema di finanziamento autonomico, sottoscritto tra Stato e autonomie stesse nel 2009, poi.⁹² In questo modo ha origine la quinta fase dello sviluppo verso l'autonomia e il decentramento della Spagna che origina dal fatto che, ad eccezione delle Comunità di Madrid e delle Baleari, nessun'altra Comunità riesce a ottenere entrate sufficienti mediante tributi propri e quelli ceduti dallo Stato, dovendo quindi ricorrere al Fondo di Sufficienza. Inoltre permane un considerevole malcontento nella Comunità catalana perché nessun modello ideato è in grado di evitare un effetto negativo nel rapporto tra il reddito familiare disponibile e il prodotto interno lordo; in tal modo la Catalogna contribuisce molto più di altre Comunità al finanziamento ricevendo però di meno. Si rende quindi manifesta la volontà della Comunità catalana di procedere a una revisione del modello che le consenta di sviluppare una politica propria al fine di stimolare la propria economia. Il processo di riforma non investe solo la Catalogna, ma anche altre Comunità autonome, tuttavia il caso catalano si rivela particolarmente rilevante in sede di dibattito giuridico e politico.⁹³ Nell'analisi dell'iniziativa di riforma catalana si pongono dubbi non solo e non tanto in merito al contenuto, quanto piuttosto relativamente alla modalità con cui effettuare detta modifica, se cioè fosse necessario effettuarla mediante una mera riforma statutaria oppure tramite una concertazione multilaterale all'interno del Consiglio di Politica Fiscale e Finanziaria (CPFF). La riforma dello Statuto catalano si mantiene quindi all'interno del sistema delineato nel 2001, ma prevede un futuro aumento delle imposte parzialmente

91 BALAGUER CALLEJÓN 2014, p. 89.

92 BALAGUER CALLEJÓN 2014, pp. 89 e 90.

93 CARRILLO 2007, p. 3297 approfondisce che «il dibattito giuridico si è incentrato sui seguenti temi: determinare se, attraverso la propria riforma, lo Statuto di una Comunità autonoma possa precisare la portata materiale e funzionale delle competenze; stabilire criteri in merito al finanziamento dell'autonomia politica; disciplinare le relazioni tra *Generalitat* con lo Stato e l'Unione europea; incorporare al testo dello Statuto una Carta dei diritti al fine di limitare l'azione dei pubblici poteri. Parte della dottrina ha affermato che l'adozione di siffatte decisioni in sede di riforma statutaria è in armonia con la Costituzione spagnola, perché in nessun caso condiziona il potere legislativo dello Stato, mentre in altri ambiti, al contrario, si sostiene che le previsioni contenute nella riforma statutaria catalana implicano una revisione mascherata della Costituzione.».

cedute che, per la sua piena effettività, richiede l'accordo del CPFF, nonché la riforma della LOFCA e delle leggi di cessione dei tributi.⁹⁴

La struttura formale e il contenuto della legge organica n. 6 del 2006, che ha abrogato la legge organica n. 4 del 1979 recante lo Statuto di autonomia della Catalogna, consentono di affermare che essa ha istituito un nuovo quadro normativo dell'autonomia politica. La legge crea una nuova norma istituzionale fondamentale che rappresenta un nuovo strumento di disciplina dell'autogoverno.⁹⁵

Il sistema vigente in Catalogna appartiene al modello ordinario di finanziamento delle Comunità autonome spagnole di carattere generale⁹⁶ e la riforma del 2006 non se ne discosta, nonostante la volontà di rafforzare l'autonomia finanziaria dell'ente rendendo possibile l'intervento su uno spazio fiscale proprio. Sono così previste diverse misure, alcune delle quali in attesa dei necessari accordi, che sarebbero state incorporate successivamente nello Statuto senza bisogno di riformare lo stesso.⁹⁷ La riforma del 2006 prescrive che le principali risorse finanziarie sono rappresentate dalle entrate derivanti da imposte, tasse, contributi speciali e altri tributi propri, dalle rendite da tributi statali ceduti, quale principale forma di finanziamento, dagli interessi sui tributi statali, dalle entrate dal Fondo di compensazione territoriale, ecc.. Nell'allocazione delle competenze è sancito che l'amministrazione locale dispone di potestà normativa in materia tributaria, che si sostanzia nella fissazione del tipo impositivo, delle esenzioni, delle riduzioni, dei benefici sulla base

94 BALAGUER CALLEJÓN 2014, p. 91; nello stesso senso CARRILLO 2007, p. 3297 afferma che «affinché simili previsioni concordino pienamente con il quadro costituzionale, sarà evidentemente necessaria una riforma, nel medesimo senso, della legge statale di cui all'art. 157.3 Cost., la già menzionata LOFCA.».

95 CARRILLO 2007, p. 3297 enumera alcune delle importanti novità dello Statuto vigente, rispetto a quello del 1979: «la definizione, nel Preambolo, della Catalogna come nazione, previamente riconosciuta dal Parlamento catalano; la previsione, nel Titolo I, di diritti, doveri e principi direttivi, vincolati alle competenze, che costituiscono allo stesso tempo strumento di qualificazione del modello di autogoverno e limitazione all'azione dei pubblici poteri; l'organizzazione delle istituzioni, al Titolo II, che contiene una disciplina più dettagliata del loro regime giuridico; la disciplina, al Titolo III, del potere giudiziario in Catalogna, secondo le previsioni della legge organica sul potere giudiziario, che richiederà futuri interventi di riforma, e la precisazione delle competenze non giurisdizionali in materia di amministrazione della giustizia; il Titolo IV prevede un nuovo regime delle competenze, basato su una classificazione tipologica definita dallo stesso Statuto e nella precisa definizione, sul piano funzionale e materiale, degli ambiti di autogoverno; il Titolo V, che regola le relazioni istituzionali della *Generalitat* con lo Stato, le altre Comunità autonome e l'Unione europea, così come il potere estero delle *Generalitat*; infine, il Titolo VI che modifica il sistema di finanziamento, con la significativa introduzione, tra gli altri aspetti innovativi, di una Agenzia tributaria propria, in regime di collaborazione con l'Agenzia statale.».

96 Sistema che si differenzia dall'altro modello di finanziamento, di carattere speciale, appartenente alle Comunità autonome dei Paesi Baschi e della Navarra.

97 BALAGUER CALLEJÓN 2014, p. 91.

imponibile e delle deduzioni.⁹⁸ Tra le modifiche più significative apportate dalla novella si deve menzionare l'aumento della percentuale di partecipazione ai tributi ceduti dallo Stato, così la cessione parziale dell'IRPEF passa dal 33% al 50%, quella dell'IVA dal 35% al 50% e quella relativa alle imposte speciali sull'alcol e sulle bevande alcoliche, sugli idrocarburi e sulla lavorazione del tabacco dal 48% al 50%.⁹⁹

Il nuovo Statuto catalano è stato oggetto di vari ricorsi al Tribunal Constitucional e, in particolare, si deve ricordare la sentenza n. 31 del 28 giugno 2010 la quale è sicuramente la più importante, oltre che la prima in ordine temporale, tra le varie pronunce in materia.¹⁰⁰ L'arresto giurisprudenziale ha dichiarato incostituzionali due delle varie disposizioni del nuovo Statuto relative al sistema di finanziamento autonomico; si tratta tuttavia di due aspetti non fondamentali nella disciplina statutaria, che ha influenzato i principi generali tradotti nell'ultima redazione della LOFCA avvenuta nel 2009. Quanto ai rapporti tra LOFCA e Statuti delle Comunità, entrambi quali leggi organiche di pari rango nel sistema delle fonti, il Tribunale ha stabilito, con precedenti pronunce,¹⁰¹ la prevalenza della prima sui secondi in virtù di un principio di competenza e non di gerarchia. Altre sentenze¹⁰² affermano poi che le previsioni statutarie, anche se non necessariamente invalide, possono essere non applicate fino alla loro adozione da parte del legislatore organico della LOFCA. Benché lo Statuto del 2006 contenga clausole che vanno oltre a quanto ottenuto da parte delle Comunità autonome con la LOFCA, la sentenza n. 31/2010 dichiara costituzionale il sistema di finanziamento autonomo da esso delineato, ad eccezione di due norme e facendo ampio ricorso all'interpretazione conforme. Il Tribunale ricorda che la *Hacienda general* è una competenza esclusiva dello Stato, ai sensi dell'articolo 149, comma primo, n. 14, della Costituzione, e come esso sia competente nel regolare non solo i propri tributi, ma anche il quadro generale

98 CARRILLO 2007, p. 3297.

99 BALAGUER CALLEJÓN 2014, p. 91.

100 POGGESCHI 2011, p. 3303, che afferma che «si attendeva la sentenza sullo Statuto catalano del 2006 come una delle più importanti della storia del *Tribunal Constitucional* [...] spagnolo: sicuramente la decisione riguarda il conflitto politico più delicato sul quale esso si sia dovuto pronunciare dalla sua istituzione. La sentenza, finalmente adottata il 28 del giugno 2010, si è certamente rivelata molto importante per ciò che riguarda l'organizzazione territoriale dello Stato, ma la sua più che dubbia qualità impedisce di qualificarla come storica e non fornisce un precedente giurisprudenziale che chiarisca una volta per tutte il riparto di competenze fra Stato e Comunità autonome [...], questione cruciale di tutti gli Stati composti. Essa, pur nei suoi limiti di contenuto, costituisce comunque una pronuncia molto rilevante per l'argomento che tocca, vale a dire i limiti dell'autonomia, e per le sue conseguenze, fra le quali vi è quella che riguarda le future scelte del catalinismo politico.».

101 Sentenza del Tribunal Constitucional n. 68/1996.

102 Sentenza del Tribunal Constitucional n. 154/2009.

del sistema tributario, nonché la delimitazione delle competenze finanziarie delle Comunità autonome rispetto a quelle statali.¹⁰³

All'interno della competenza dello Stato così delineata, le Comunità autonome possono poi sviluppare politiche finanziarie proprie nel rispetto delle relative competenze e quale elemento indispensabile per il raggiungimento dell'autonomia politica.¹⁰⁴

Il Tribunal Constitucional quindi, nell'analisi delle interpretazioni conformi dello Statuto catalano, salva le disposizioni ivi contenute, ad eccezione delle due norme censurate, perché riscontra il rispetto della competenza esclusiva dello Stato.¹⁰⁵

La successiva disciplina statale sul finanziamento delle Comunità autonome è formulata per gran parte quale adattamento rispetto alla normativa prevista dallo Statuto catalano del 2006, pertanto si può ritenere che attraverso l'ancoraggio ad una legge organica importante come la LOFCA si sia rafforzata, durante la preparazione della pronuncia n. 31/2010, la presunzione di costituzionalità delle disposizioni statutarie inerenti alla finanza.¹⁰⁶ Più in generale, il sistema si ispira alle linee che hanno implementato le riforme statutarie ed espressamente l'Accordo del 2009 fa riferimento alle novelle già adottate in sei Comunità autonome, specificando che tali riforme contengono disposizioni relative a regimi di finanziamento da valorizzare come riferimenti fondamentali per la modifica del sistema nel suo complesso.¹⁰⁷

103 Sentenza del Tribunal Constitucional n. 72/2003.

104 Sentenza del Tribunal Constitucional n. 289/2000.

105 POGGESCHI 2011, p. 3303, il quale, in merito alle due disposizioni censurate, precisa che «il TC osserva che non si può giudicare della costituzionalità del terzo comma dell'art. 206 senza considerare anche il suo primo comma, non impugnato dai ricorrenti. In esso si dichiara che «le risorse della *Generalitat*, tra le altre, saranno quelle derivanti dalle sue entrate tributarie, regolate in più o in meno dalla sua partecipazione ai meccanismi di livellamento e di solidarietà». Il richiamo della citata disposizione alla solidarietà è reiterato dal terzo comma dell'art. 206, e, osserva il TC nel 34. *fundamento jurídico*, è importante quanto disposto dalla frase finale di questo, secondo la quale «i suddetti livelli verranno fissati dallo Stato», ammettendo dunque che è lo Stato che determina quale è il livello della prestazione di servizi pubblici fondamentali (ai quali si riferisce l'art. 158.1 CE e che corrispondono ai servizi dell'istruzione, della sanità e degli altri servizi sociali essenziali dello Stato sociale elencati sempre dall'art. 206.3 EAC). Ma ai giusti ancoraggi al principio di solidarietà ed alla competenza statale nella determinazione del livello della prestazione dei servizi pubblici fondamentali si aggiunge la pretesa della Catalogna a che le altre Comunità autonome compiano uno sforzo simile a quello da lei effettuato, invadendo così la competenza dello Stato, unico legittimato a stabilire i principi dell'autonomia finanziaria. La citata disposizione («*sempre che mettano in atto uno sforzo fiscale simile a quello da lei effettuato*») è dunque dichiarata incostituzionale. L'altra disposizione sulla finanza dichiarata incostituzionale è contenuta nel secondo comma dell'art. 218, e riguarda, nel quadro della finanza locale la competenza esclusiva che «può comprendere la potestà legislativa per stabilire e regolare i tributi propri dei governi locali...»».

106 POGGESCHI 2011, p. 3303.

107 BALAGUER CALLEJÓN 2014 che, a p. 94, approfondisce affermando che «tra gli aspetti considerati in tal senso vengono indicati i fattori determinanti per le necessità di spesa, le sue specificazioni con riferimento

Il sistema che emerge dalla quinta fase dell'evoluzione spagnola è adottato dal CPFF con l'Accordo n. 6 del 15 luglio 2009, concernente la riforma del sistema di finanziamento delle Comunità di regime comune e delle Città con Statuto di autonomia. Il nuovo sistema, approvato con il voto favorevole di nove Comunità e di una Città, è avviato con la legge organica n. 3/2009, di modifica della legge organica n. 8/1980 sul finanziamento delle Comunità autonome, e con la legge n. 22/2009, con la quale si disciplina il sistema di finanziamento delle Comunità di diritto comune e delle Città con Statuto di autonomia e si modificano determinate norme tributarie.

Con la riforma sono aumentate le percentuali di partecipazione ai tributi ceduti: quanto all'IRPEF si passa dal 33% al 50%, quanto all'IVA dal 35% al 50% e quanto alle imposte speciali di fabbricazione della birra, vino e bevande fermentate, prodotti intermedi, alcol e bibite derivate, lavorazione del tabacco e idrocarburi dal 40% al 58%. È stato previsto che le nuove percentuali avrebbero potuto aumentare dal 70% al 90% il peso delle risorse tributarie sulla globalità del finanziamento delle Comunità autonome. Al fine di potenziare l'autonomia finanziaria delle Comunità, nonché la corresponsabilità fiscale, vengono implementate anche le competenze normative su alcuni tributi ceduti, fino al punto in cui il peso delle risorse derivanti dai tributi sui quali le autonomie hanno competenze normative dovranno superare il 50%.

Nonostante il tentativo di aumento dell'autonomia delle Comunità, la novella non elimina il Fondo di sufficienza globale avente la funzione di completare il finanziamento autonomico garantendo le risorse per le competenze trasferite, in modo che nessun ente di regime comune perda risorse rispetto al precedente sistema. Tra gli obiettivi fondamentali della riforma rientra il miglioramento dei servizi pubblici che le autonomie devono garantire ai cittadini, oltre a quello di una maggiore uguaglianza nel sistema di finanziamento. Lo Stato centrale pertanto contribuisce con risorse aggiuntive al finanziamento delle Comunità autonome per garantire a tutti i cittadini l'uguaglianza nella prestazione dei servizi pubblici fondamentali indipendentemente dal territorio di residenza. Inoltre è previsto che l'80% delle risorse del sistema, di cui il 75% ottenuto mediante le entrate tributarie delle Comunità e il 5% tramite

all'articolazione della solidarietà, la speciale garanzia dell'eguaglianza nel finanziamento dei servizi pubblici fondamentali, l'aumento dell'autonomia finanziaria (nella sua componente quantitativa, di competenze normative e di partecipazione alla gestione), la considerazione della capacità fiscale e il miglioramento degli aspetti dinamici del sistema.».

versamento dal parte dello Stato, debba essere destinato alla realizzazione del principio di solidarietà, garantendo un uguale finanziamento dei servizi pubblici fondamentali. Per articolare la distribuzione delle risorse economiche il nuovo sistema stabilisce un Fondo di garanzia dei servizi pubblici fondamentali, destinato a finanziare sanità, educazione e servizi sociali e alimentato per il 75% con le entrate tributarie delle Comunità e per il 5% con il contributo addizionale statale, e un Fondo di convergenza, alimentato da risorse statali e che si distingue in un Fondo di competitività, per ridurre le differenze del finanziamento pro capite, e in un Fondo di cooperazione, per aiutare le Comunità autonome con minore livello di reddito.

La riforma prevede poi un rafforzamento dell'amministrazione tributaria e della reciproca collaborazione tra gli uffici locali e l'Agenzia statale, soprattutto in riferimento allo scambio di informazioni, alla diminuzione dei costi indiretti della tassazione e alla lotta contro la frode fiscale. Altro fondamentale obiettivo della novella consiste nel dotare di maggiore stabilità il sistema, pertanto vengono ideati meccanismi effettivi di correzione delle risorse esistenti rispetto all'evoluzione delle esigenze reali.¹⁰⁸

Il percorso evolutivo spagnolo verso un efficiente sistema autonomico è caratterizzato sia dal conferimento di talune competenze nei confronti delle Comunità autonome da parte dello Stato centrale, sia dal tentativo di implementare l'autonomia locale nelle scelte relative alle proprie entrate. Si possono infatti riconoscere alcune fasi che hanno condotto, in modo non sempre lineare, all'assetto contemporaneo. La possibilità di istituire tributi propri da parte delle Comunità è esperienza precoce all'intero del percorso storico, ma l'effettiva influenza del citato strumento può riscontrarsi solo successivamente perché per lungo tempo la partecipazione alle risorse statali continua a essere la maggiore risorsa finanziaria delle autonomie. Nel tempo si assiste all'evoluzione verso la possibilità di un effettivo decentramento poiché le Regioni iniziano a esercitare un certo grado di potestà normativa in campo tributario, vero baluardo dell'autonomia degli enti sub-statali. Fondamentali sono poi le riforme dei vari Statuti delle Comunità autonome e, in primo luogo, della Catalogna,

108 BALAGUER CALLEJÓN 2014, p. 97, fornisce degli esempi di tali meccanismi correttivi: «Così, nel calcolo della garanzia dell'uguale finanziamento dei servizi pubblici fondamentali, si prevede un aggiornamento annuale delle variabili che determinano l'esigenza di finanziamento. Inoltre, viene creato un Comitato tecnico permanente di valutazione, all'interno del CPFF, che avrà l'incarico di valutare le possibili deviazioni del sistema rispetto agli obiettivi nazionali, indicando eventuali misure di correzione. Ogni cinque anni si procede a realizzare una valutazione degli elementi strutturali del sistema sulla base dei lavori preparati da tale Comitato.».

nonché l'opera di interpretazione del Tribunal Constitucional. Quest'ultimo, da un lato, riconosce che lo Stato centrale è competente a regolare il quadro generale del sistema tributario e la delimitazione delle competenze finanziarie delle Comunità autonome rispetto a quelle statali ma, dall'altro lato, riconosce che le autonomie possono, all'interno del contesto così delineato, sviluppare politiche finanziarie proprie. Poiché l'ultima novella della LOFCA risente delle modifiche statutarie e della relativa interpretazione giurisprudenziale, il quadro che ne emerge può essere considerato soddisfacente, dato l'aumento delle percentuali di partecipazione ai tributi ceduti e l'implementazione delle competenze normative, ma ciò solo in parte. Infatti la conferma delle influenze del livello centrale di governo e l'attenzione verso un'uguaglianza tra tutti gli spagnoli, che si traduce nella permanenza di strumenti redistributivi, non conduce alla creazione di un modello totalmente decentrato.

3. *Evoluzione del sistema italiano*

Agli albori del sistema amministrativo e fiscale italiano, nel 1861, si pone il problema del coordinamento dei vari ordinamenti presenti negli Stati previgenti, dove le molteplici previsioni tributarie e fiscali si presentano differenziate e difficilmente riconducibili a unità. Il sistema fiscale italiano, tra le molteplici fonti, discende parzialmente da quello napoleonico e soprattutto da quello vigente nel Regno di Sardegna, considerato uno dei più gravosi tra i modelli pre unitari. L'ordinamento sardo non era disciplinato da normative specifiche né poteva considerarsi sistematico, moderno ed efficiente. I già numerosi difetti di questa struttura vennero aggravati dalle severe differenze territoriali dell'Italia unificata, dall'eterogeneità della struttura economica e sociale e dalle incomprensioni linguistiche presenti tra le varie zone demografiche. Di fronte a una situazione di così grave scollamento, il nuovo Regno d'Italia opta quindi per un ordinamento unitario e accentrato a discapito di un possibile decentramento amministrativo.¹⁰⁹ Tuttavia si manifesta, in tale fase, un'inevitabile incoerenza strutturale e una forte influenza dei modelli precedenti sul novello ordinamento.

Nel 1865 la legge n. 2248 attribuisce ai Comuni e alle Province un sistema tributario nuovo: è

¹⁰⁹ AMOROSINO-LANTIERI 1982, pp. 33 e ss.; MARONGIU 2001, a p. 2, afferma che Acceso fu il dibattito tra chi riteneva che l'unità politica si manifestasse al meglio grazie ad uno Stato centrale forte e chi riteneva invece che dovesse crearsi a livello locale, mediante partiti, organi di autogoverno e associazioni della società civile.

con questo atto legislativo che si opera l'unificazione legale dei tributi vigenti negli Stati pre unitari.¹¹⁰ Le entrate sono classificate in patrimoniali e tributarie: le spese dovevano essere finanziate innanzitutto mediante le prime e, solo nel caso di insufficiente copertura, potevano intervenire le seconde. Tra le entrate tributarie, da applicare solo in caso di gettito insufficiente, si possono rammentare: i Dazi, l'Appalto dell'esercizio del diritto di spesa pubblica della misura dei cereali e del vino, l'Affitto di banchi pubblici durante fiere e mercati, la Tassa per l'occupazione di spazi pubblici, quella sulle bestie da soma, da tiro, da sella e sui cani, nonché le sovrainposte alle Imposte dirette e reali dello Stato (di ricchezza mobile, sui terreni e sui fabbricati). Queste ultime, da entrata straordinaria prevista per coprire un eventuale disavanzo, diventano nel tempo il metodo ordinario di finanziamento, generandosi in tal modo una forte concorrenza tra centro e periferia a causa della comunanza delle fonti di entrata dei due livelli di governo.¹¹¹ Di fronte a chi auspicava un'accentuata autonomia tributaria dei Comuni,¹¹² è prevalsa la tendenza dello Stato centrale di limitarla mediante la fissazione di limiti massimi alle sovrainposte e tramite la sottrazione all'imposizione degli enti locali della ricchezza mobile.

La scelta attuata nella direzione di un accentramento impositivo e di gestione delle entrate e delle spese pubbliche ha messo in evidenza una precisa volontà politica: il prelievo e il finanziamento non sarebbero dovuti avvenire a livello territoriale locale, ma secondo le logiche della collaborazione nazionale. La contribuzione e la conseguenziale percezione delle funzioni pubbliche hanno così subito un processo di centralizzazione, che ha escluso sempre più la responsabilità degli enti sub-statali nella potestà finanziaria e tributaria nonché, conseguentemente, nelle scelte amministrative e politiche.

Tale indirizzo politico, tendente a una sempre maggior accentuazione della posizione statale a discapito di quella locale, accresce fino al 1931, anno di emanazione del Testo Unico sulla finanza locale. Nel frattempo i Comuni si trovano costretti a ricorrere sempre più di frequente all'indebitamento per coprire le proprie spese, ma i progetti di riforma del sistema fiscale

110 AMATUCCI 2010, p. 97.

111 AMATUCCI 2010, pp. 97 e 98.

112 MARONGIU 2001, p. 14, sostiene che «quanto alle entrate fiscali non erano mancati coloro che avrebbero inteso dare alla finanza locale basi distinte e sciolte da ogni legame con la finanza dello Stato: si trattava «di un riflesso di quel sentimento di autonomia che fu in ogni tempo vigoroso in Italia, sebbene abbia avuto assai lenta e limitata applicazione». Ma «per la svariata situazione in cui gli Enti locali si trovavano in Italia» gravi difficoltà insorsero quando si trattò di tradurre quel pensiero in concrete disposizioni di legge».

locale non raggiungono mai una completa attuazione. Neppure quando, il 14 settembre 1931, è emanato il Testo Unico n. 1175, si arriva a una ristrutturazione organica dell'ordinamento, ma ci si limita ad un'opera di sistematizzazione delle fattispecie esistenti. Il Testo Unico, entrato in vigore il 1. gennaio 1932, alleggerisce i bilanci degli enti locali di alcune spese, soprattutto per quanto riguarda la pubblica istruzione. Sullo speculare versante delle entrate l'intervento legislativo sopprime l'addizionale all'Imposta complementare, le Tasse sulle bestie da soma, da tiro e da sella, quelle sulle fotografie, i Contributi di fognatura, le Imposte su birra e acque minerali da tavola, la Tassa sugli esercizi e sulle rivendite e venne sostituito il Contributo di manutenzione stradale con la Tassa di circolazione sui veicoli a trazione animale e sui velocipedi. Molti comunque sono i prelievi che sopravvivono al Testo Unico: l'Imposta di patente e quella sulle industrie, sui commerci, le arti e le professioni, l'Imposta sulle insegne, di licenza, sulle vetture, sul bestiame e sui domestici, la Tassa sull'occupazione di spazi ed aree pubbliche, l'Imposta sui cani, sui bigliardi e sui pianoforti, la Sovraimposta fondiaria, l'Imposta sul valore locativo, l'Imposta di famiglia, i Dazi e i Contributi di miglioria, che proprio con questo intervento l'istituto vengono valorizzati e sistematizzati in due rami: generici e specifici.¹¹³ La limitatezza dell'intervento comporta l'ovvia conseguenza per cui la Riforma non ha risolto i problemi dei Comuni, visto che permangono pesanti situazioni di squilibrio e rimane invariato il grado di autonomia.¹¹⁴ Le esigenze belliche, intervenute qualche anno dopo, portano alle estreme conseguenze tale visione del sistema, comprimendo in maniera sempre maggiore le entrate degli enti sub-statali, i quali arrivano perfino a dover prevedere imposte straordinarie per garantire l'esercizio delle proprie funzioni.¹¹⁵ Terminata la seconda guerra mondiale, parallelamente al dibattito costituzionale sull'autonomia locale è attuata un'analisi sull'ordinamento allora concretamente vigente: la Commissione Economica, istituita dall'Assemblea Costituente, ne evidenzia i principali difetti, identificandoli nell'incoerenza tra i troppi tributi vigenti, nell'insufficienza delle entrate a fronte delle spese obbligatorie, nella sperequazione tra i vari enti, nell'inefficienza

¹¹³MARONGIU 2001, pp. 264 e ss.

¹¹⁴In senso contrario GALLO 1979, pp. 13 e ss., il quale ritiene che, nonostante le numerose spinte verso un accentramento del sistema tributario, la realtà italiana del tempo mostrava come, nella sostanza, un'autonomia tributaria locale era possibile: il T. U. 1175/1931 consentiva di esercitarla mediante i numerosissimi tributi ivi organizzati. L'Autore afferma che la «sacrale enunciazione di autonomia fatta negli» articoli 5 e 128 della Costituzione «non può che suonare conferma e tacito riconoscimento del preesistente sistema finanziario, almeno formalmente orientato in senso autonomistico».

¹¹⁵AMATUCCI 2010, p. 101.

dei sistemi di controllo e di accertamento gestiti localmente e nell'eccessiva rigidità delle norme.¹¹⁶ La crisi della finanza locale, secondo lo studio della Commissione Economica, può essere superata solo mediante un corretto intendimento sull'autonomia dei livelli inferiori di governo: e ciò può avvenire sia grazie a un'attenta analisi del rapporto tra indipendenza politica e amministrativa e autosufficienza finanziaria sia per mezzo di una sicura definizione delle funzioni e dei poteri ripartiti tra centro e periferia. La soluzione prediletta dalla Commissione è nel senso dell'unitarietà della finanza pubblica: Stato ed Enti locali, al fine di garantire una giustizia equilibrativa su tutto il territorio, devono convergere verso un unico pubblico potere.¹¹⁷ Viene auspicato l'inserimento in Costituzione del principio della perequazione per le finanze degli Enti locali, che sarebbe poi dovuto essere concretamente disciplinato da una legge successiva di riforma della finanza locale. Ancora una volta la scelta politica rimane nel senso dell'accentramento del prelievo e della gestione della spesa. L'obiettivo di evitare una legislazione estemporanea e incoerente viene mancato poiché gli anni successivi sono costellati di leggi contraddittorie che modificano, istituiscono e abrogano le fattispecie tributarie per ragioni meramente contingenti e, parallelamente, si assiste a ciclici ampliamenti e restrizioni delle funzioni degli enti sub-statali. La mancanza di una sistematizzazione delle finanze acuisce la crisi di entrata delle autonomie; non è quindi senza significato che, verso la fine degli anni sessanta, mentre si comincia a tratteggiare l'ossatura della Riforma tributaria, si ribadisca la necessità di razionalizzazione del panorama sub-statale al fine di dipanare problematiche emerse dall'intrecciarsi di disposizioni parziali e temporanee.

La finanza locale, nel periodo precedente agli anni settanta, è evidentemente contrassegnata da un movimento verso la centralizzazione della gestione del prelievo. Di fronte alla frammentarietà delle fattispecie e alla dislocazione del prelievo presenti nel periodo post unitario l'ordinamento italiano reagisce con tentativi sempre più importanti di accentramento e amministrazione monolitica del territorio dal punto di vista fiscale. Il panorama finanziario e tributario della prima metà del secolo continua comunque a essere composto di moltissimi istituti, non riconducibili a un unico modello impositivo, poiché essi assumevano la veste di tasse, diritti, imposte, contributi, ecc., con caratteristiche disomogenee ma funzione

¹¹⁶ MARONGIU 2001, p. 283; AMATUCCI 2010, p. 101.

¹¹⁷ AMATUCCI 2010, p. 102.

sostanzialmente impositiva.

In vista di un'effettiva attuazione dell'autonomia finanziaria che la Costituzione prescrive per Comuni e Province occorre assicurare loro risorse sufficienti: si rende così necessaria una profonda innovazione fiscale, in grado di coprire il costante disavanzo in cui spesso essi si trovavano. Se da un lato la Carta fondamentale del 1948, all'interno di un sistema complessivamente ispirato alle logiche della collaborazione su base nazionale, riconosce una certa indipendenza agli enti sub-statali allora vigenti, dall'altro lato la preoccupazione principale riguarda il fatto che la copertura delle spese pubbliche sia sufficiente in base alle risorse loro attribuite. Quindi, a fianco di una timida ispirazione verso il decentramento amministrativo e finanziario, vigile permane l'attenzione nei confronti della tenuta economica del sistema pubblico.

In tal modo si evidenzia la necessità di una riforma, che non deve essere un mero sviluppo del modello previgente, ma che dovrebbe rappresentare una radicale trasformazione della struttura del prelievo tributario.¹¹⁸ Negli anni sessanta si registrano molte richieste da parte dei livelli inferiori di governo di maggiori entrate, necessarie per finanziare i sempre più numerosi e importanti pubblici servizi sollecitati dal processo di sviluppo economico. Inoltre non mancano pretese nei confronti del governo centrale affinché eserciti un'azione maggiormente incisiva in materia finanziaria: si ritiene difatti che quest'ultimo disponga di un surplus di entrate di cui potrebbero godere anche Comuni e Province.

Nella vigenza della precedente versione dell'articolo 119 della Costituzione, la prima trattazione legislativa in tema di riparto finanziario tra livello statale e locale si verifica in forza della legge n. 281 del 16 maggio 1970 che, secondo la dottrina, ha alterato il modello costituzionale imponendo una struttura di riparto che comprime i tributi propri sull'ammontare delle risorse complessive regionali e creando un sistema fortemente dipendente dai trasferimenti erariali. La citata legge introduce alcuni tributi propri, quali l'Imposta sulle concessioni statali, la Tassa sulle concessioni regionali, la Tassa automobilistica regionale, la Tassa sull'occupazione del suolo pubblico e l'addizionale all'Imposta erariale di trascrizione al Pubblico Registro Automobilistico, sui quali le Regioni potevano influire mediante modulazione delle aliquote entro margini prestabiliti. La legge provvede anche alla creazione

¹¹⁸ MARONGIU 2001, p. 291.

di due strumenti, il Fondo Comune e il Fondo per il finanziamento di programmi regionali di sviluppo, i cui trasferimenti costituiscono la percentuale più elevata delle entrate regionali.¹¹⁹ La Riforma del sistema tributario non è quindi in grado di creare un valido coordinamento con l'importante novità istituzionale degli anni settanta: l'attuazione della Costituzione per quanto riguarda le Regioni a statuto ordinario. La Riforma fiscale, infatti, rimanendo improntata su un modello fortemente centralista, non pone la dovuta attenzione al sistema finanziario di quell'importante categoria di enti sub-statali, i quali rimarranno per lungo tempo sovvenzionati principalmente mediante trasferimenti statali e non grazie a tributi propri.¹²⁰

La legge n. 825 del 9 ottobre 1971, recante la delega al Governo per la Riforma tributaria, si propone l'obiettivo di recare un ammodernamento effettivo all'ordinamento, non semplicemente ricercando strumenti di finanziamento idonei, ma giungendo anche al riesame di molte funzioni degli enti sub-statali e una rivisitazione generalizzata delle strutture amministrative.¹²¹ A fianco di questi tentativi d'innovazione si attua una grande riduzione e semplificazione dei tributi dei Comuni, che in precedenza si concretizzavano nelle più svariate caratterizzazioni e sistematizzazioni. Tributi propri e sovraimposte erano le componenti principali del sistema tributario locale pre-riforma: con l'abolizione nel 1971 delle Imposte erariali sul reddito dominicale dei terreni e dei fabbricati, nonché sui redditi di ricchezza mobile, scomparvero le relative sovraimposte e, tra i tributi propri, si ebbe l'abolizione di: Imposta di consumo, Imposta sull'incremento delle aree edificabili, Contributo di miglioria, Imposta di famiglia, Imposta di patente, Imposta sul valore locativo, Imposta sulle industrie, i commerci, le arti e le professioni, Tassa sulle insegne e Imposta sulla pubblicità affine. In loro sostituzione, oltre che con i finanziamenti trasferiti dallo Stato, le spese degli Enti locali sono coperte dall'Imposta comunale sugli incrementi dei valori degli immobili, dall'Imposta comunale di pubblicità e da una compartecipazione all'Imposta locale sui redditi.¹²² Sopravvivono comunque tributi tradizionalmente comunali, come la Tassa sui cani, la Tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche e la Tassa per la raccolta e il trasporto dei rifiuti, i quali, nonostante la perdita del ruolo ancillare rispetto alle maggiori imposte locali abrogate, non assumono un rilievo maggiore nel quadro delle tipologie di

119 COVINO 2005, p. 14.

120 NIKIFARAVA 2004, p. 955.

121 MARONGIU 2001, pp. 292 e 293.

122 AMATUCCI 2010, p. 103.

imposizione locale.¹²³

La Riforma del 1973 quindi, oltre all'accentramento impositivo e della gestione del finanziamento pubblico, vuole anche realizzare una drastica semplificazione e riduzione dell'apparato tributario locale in modo che, anche in tal senso, la periferia veda compresso e svalutato il proprio margine d'incidenza. I Comuni, per far fronte a una capacità di entrata così diminuita, dal 1973 al 1977, in attesa della complessiva e definitiva modifica, sono resi destinatari da parte dell'amministrazione finanziaria centrale di un ammontare di risorse pari a quello riscosso mediante i tributi aboliti nel 1972, maggiorato di una percentuale prevista legislativamente. In questo modo l'autonomia impositiva degli enti sub-statali è pesantemente messa in discussione poiché, per compensare quanto tolto alla periferia, si innesca il meccanismo dei trasferimenti erariali: la finanza locale viene così trasformata in un sistema di finanziamento di tipo derivato, cioè basato sulla devoluzione delle risorse dal centro alla periferia.¹²⁴ Questo processo, inoltre, porta alla limitazione di quelle forme d'intervento regolamentare cui gli Enti locali avevano precedentemente fatto largo uso grazie anche alla moltiplicazione dei tributi locali e alla genericità dei caratteri costitutivi delle diverse forme di prelievo.¹²⁵ L'obiettivo di fondo della Riforma, da raggiungere per mezzo sia del conferimento al governo centrale delle facoltà impositive e di gestione delle risorse sia della semplificazione dei tributi decentrati precedenti con conseguente ridotta applicazione dello strumento regolamentare locale, è quello dell'accentramento tributario erariale.¹²⁶ Con la relegazione di Comuni e Province a un ruolo subordinato rispetto allo Stato si cerca quindi una corretta applicazione dei tributi, un'attività di controllo effettiva e un'imparzialità che l'autonomia locale si credeva avesse messo fortemente in discussione.¹²⁷ In realtà le problematiche legate alla fiscalità dei livelli inferiori di governo sono tutt'altro che risolte

123 DI PIETRO 1998b, p. 2.

124 BATISTONI-BELLÉ 2009, a p. 250, afferma che gli Enti territoriali potevano contare su entrate proprie limitate, poiché riuscivano a coprire solo il 20 per cento della propria spesa, mentre i servizi erano per la maggior parte finanziati per mezzo dei trasferimenti dal centro.

125 DI PIETRO-CAVAZZUTI 1994 p. 153.

126 AMATUCCI 2010, a p. 6, prende atto che era prevalso «il principio dell'unitarietà del sistema tributario e della centralità del sistema finanziario giustificato dalla difficoltà di gestione e dei maggiori costi della finanza locale, nonché dalla difficoltà di individuare basi imponibili adatte alla autonomia impositiva. La drastica riduzione dell'autonomia impositiva degli Enti locali ed il carattere di finanza quasi totalmente derivata degli Enti sub-centrali, secondo la classe politica dominante, causò una forte deresponsabilizzazione politica e gestionale degli amministratori locali e, conseguentemente, la crisi della finanza locale sarebbe derivata dalla politica di "facile spesa"».

127 DI PIETRO 1998 b, p. 2.

poiché l'entità dei trasferimenti, nella pratica, non è adeguata alle funzioni dei Comuni che, per surrogare il perduto gettito che si otteneva precedentemente per mezzo di imposte coinvolgenti ampi strati della popolazione, ricorrono sempre più spesso e pesantemente all'indebitamento, anche per finanziare le spese correnti fino ad arrivare a un circolo vizioso di crescenti deficit e crescenti indebitamenti.¹²⁸

Nel corso degli anni, mediante un'evoluzione caratterizzata dal principio di sussidiarietà, le funzioni pubbliche sono andate via via incrementando e, conseguentemente, si rende manifesta l'inadeguatezza del sistema finanziario previsto dalla Riforma.¹²⁹ Si assiste infatti a un'inevitabile deresponsabilizzazione degli enti sub-statali visto che si interrompe la correlazione tra responsabilità finanziaria e responsabilità del ceto politico di fronte ai propri elettori.¹³⁰ Gli amministratori, operando per mezzo di tale sistema, non possono più godere del precedente margine di manovra e si trovano costretti a gestire le risorse finanziarie su principi burocratici amministrativi piuttosto che su principi di efficienza ed efficacia della spesa. La situazione finanziaria diviene così sempre più critica, dato che sempre minore è la preoccupazione per la copertura delle spese.¹³¹ All'accentramento impositivo e al tentativo di semplificazione non corrisponde un'implementazione della coerenza delle tipologie di tributi e delle forme di applicazione, riscossione e risoluzione delle controversie degli stessi. Di fronte a una molteplicità di entrate di difficile inquadramento dogmatico coesiste un quadro attuativo incoerente, dove prevalgono le necessità contingenti di rapida esazione rispetto a quelle di costruzione di un modello sistematico ispirato da principi congrui e stabili.¹³² Si deve quindi constatare che la legge delega n. 825 si dimostrò, al contrario delle iniziali aspirazioni, priva di criteri generali poiché affidò agli enti sub-statali una normativa estemporanea in attesa di una promessa e prevista riforma che mostrasse un'effettiva coerenza, la quale però negli anni perse sempre più di interesse legislativo.¹³³

Nonostante non abbia raggiunto gli obiettivi che dottrina e legislatore si erano posti, la novella

128 MARONGIU 2001, p. 295.

129 BATISTONI-BELLÉ 2009, p. 251.

130 DI PIETRO 1998 b, p. 2.

131 NICOLAI 2009, p. 1.

132 DI PIETRO 1998 b, p. 3.

133 DEL FEDERICO 1994, p. 143, ritiene che «l'evidente disegno di un sistema tributario centralizzato ha finito col condizionare la legislazione successiva, favorendo il consolidarsi e il diffondersi del fenomeno dei trasferimenti finanziari a discapito della fiscalità locale, e di fatto obliterando l'interesse per la riforma organica della finanza locale».

degli anni settanta ha come risultato una profonda trasformazione della finanza locale: questa, da sistema dotato di una certa autonomia, divenne quasi esclusivamente un modello derivato dalla finanza centrale. I trasferimenti, che andavano a sovvenzionare le spese locali, risultavano estranei rispetto alla qualificazione delle entrate tributarie poiché formati da assegnazioni periodiche che si dividevano in ordinarie, dipendenti da parametri fissi e spesa storica, e straordinarie, con finalità perequative.¹³⁴

La mancanza di un disegno unitario della Riforma, il depauperamento delle autonomie locali e l'inaugurazione della stagione della finanza derivata producono una diffusa insoddisfazione nei confronti del vigente modello di finanza locale.¹³⁵ Questo fenomeno è espressione di soluzioni affrettate, predilette per sopperire a necessità contingenti, e che, quindi, non si dimostrarono in grado di costituire un coordinamento progettuale.¹³⁶

La mancanza di un modello sistematico mostra a pieno i propri difetti quando, tra gli anni settanta e ottanta, l'autonomia impositiva degli enti sub-statali minori comincia un lento processo di ricrescita e sono introdotte nuove tipologie di prelievo collegate alle discipline della trasformazione urbanistica, della tutela dell'ambiente e del rilascio di alcune concessioni e autorizzazioni municipali. A fronte delle sempre maggiori esigenze finanziarie degli Enti locali, che non possono venir pienamente soddisfatte per mezzo dei soli trasferimenti statali, si ripropongono forme di imposizione che la Riforma degli anni settanta aveva voluto escludere, quali le addizionali e le sovraimposte, e si inizia un percorso caratterizzato dal costante aumento delle tariffe e delle aliquote dei tributi comunali.¹³⁷ In questo contesto si ricomincia a guardare con favore un sistema finanziario maggiormente improntato all'autonomia e alla responsabilizzazione degli enti sub-statali, dal momento che la reazione alle inefficienze delle amministrazioni locali, che si era voluta attuare con la Riforma degli anni settanta, e la scelta politica astratta, incentrata su una programmazione unitaria dell'economia e della finanza pubblica, hanno dato frutti che per certi aspetti si dimostravano peggiori dei mali. Il modello centralistico di controllo e di programmazione dello sviluppo

134 DEL FEDERICO 1994, p. 145.

135 AMATUCCI 2010, a p. 104, afferma che «la drastica riduzione dell'autonomia impositiva operata dalla Riforma del 1971, secondo il giudizio di molti, aveva causato una forte deresponsabilizzazione politica e gestionale degli amministratori locali e, quindi, la crisi della finanza locale era da imputare alla politica della facile spesa».

136 DEL FEDERICO 1994, p. 143.

137 DI PIETRO 1998 b, p. 3.

non è più giustificato nelle sue stesse premesse poiché è venuta a mancare una corrispondente tipologia di struttura politica, strettamente coordinata e centralizzata. La critica al sistema risultante dalla Riforma tributaria deriva, inoltre, dalla constatazione della mancanza di una perfetta aderenza ai criteri di una programmazione effettivamente partecipativa ed al progetto costituzionale delle autonomie locali.¹³⁸ I livelli inferiori di governo, poi, si trovano nella condizione di non essere né in grado di avanzare richieste e mostrare proprie esigenze presso i più alti livelli decisionali e di coordinamento, né di ottenere sufficienti finanziamenti idonei a consentire loro di svolgere una seppur marginale autonomia politica, la quale però si rende ormai celermente necessaria a causa dall'ampliamento delle funzioni.¹³⁹

Già dai primi anni ottanta si propone il ripristino dei poteri impositivi locali al fine di correggere molte falle del sistema precedente e, in ultima analisi, per cercare di comporre uno maggiormente efficiente e innovativo; infatti, in questo periodo, il manifesto cattivo funzionamento della Pubblica Amministrazione e le difficoltà del Paese sulla via del risanamento per entrare a far parte dell'Unione monetaria conducono alla consapevolezza della necessità di una modifica delle modalità di finanziamento degli enti sub-statali, nel senso di una maggiore responsabilizzazione degli amministratori sia sul versante delle entrate che su quello delle spese.

A seguito della Riforma degli anni settanta e dei successivi interventi critici sia dottrinari che politici, prima di approdare alle modifiche costituzionali del 2001, alcune importanti disposizioni legislative si inseriscono nello sviluppo verso l'autonomizzazione dello Stato. Durante gli anni ottanta in realtà il legislatore non è in grado di fissare all'interno di un dato positivo quanto suggerito dalla critica, poiché, salvo una più pesante applicazione di alcuni tra i tradizionali tributi comunali, le prime novità non furono soddisfacenti.¹⁴⁰ Un'importante

138 GALLO 1979, p. 78.

139 GALLO 1979, p. 77 e ss..

140 L'introduzione nel 1983, mediante decreto legge n. 55, della sovrainposta comunale sul reddito dei fabbricati, oltre a produrre una consistente quantità di dubbi di legittimità costituzionale, solleva anche numerose critiche da parte degli studiosi, tanto che appare una fattispecie episodica, limitata solamente all'anno di istituzione e, quindi, incapace di modificare le caratteristiche sostanziali dal sistema delle entrate comunali. Nel 1989 è poi introdotta l'Imposta comunale per l'esercizio di imprese, arti e professioni che, nonostante rappresenti l'auspicata possibilità di far contribuire anche la ricchezza mobiliare ai costi dei Comuni, risulta anch'essa criticata dalla dottrina e foriera di problematiche costituzionali. In realtà quest'ultimo intervento si dimostra più appropriato del tributo istituito nel 1983 poiché contribuisce alla riduzione dell'elevata dipendenza finanziaria nei confronti del centro e, soprattutto, perché con questo prelievo non si colpisce più solo il tradizionale settore della famiglia ma anche quello delle imprese. (MARONGIU 2001, pp. 313 e ss.)

svolta è prevista nel 1990 quando il legislatore interviene con alcune forti affermazioni di principio, che mostrano una definitiva presa di coscienza della difficile situazione della fiscalità degli enti sub-statali.

Quanto all'ambito regionale, in questo periodo si inaugura una nuova politica in materia finanziaria caratterizzata dall'introduzione di un numero consistente di tributi propri, cui fa seguito la corrispondente riduzione dei trasferimenti statali. Il decreto legislativo n. 502/1992, emanato in attuazione della legge n. 421/1992 che delega il Governo a razionalizzare il Sistema Sanitario Nazionale e a riordinare la finanza territoriale, è un primo segnale di cambiamento. Tuttavia, le evoluzioni più significative sono la regionalizzazione del Sistema Sanitario Nazionale, nel 1992, e l'introduzione dell'Imposta sulle attività produttive con la legge n. 662/1996. Tali aspetti devono essere considerati in stretta correlazione dal momento che il Sistema Sanitario Nazionale è finanziato dal 1999 con i proventi derivanti dall'IRAP, in quanto la Regione diventa titolare di un ammontare di risorse in misura proporzionale al numero di iscritti al Sistema Sanitario Nazionale nel proprio territorio, risorse che fino a quel momento erano di competenza erariale. La legge n. 662/1996 e il decreto legislativo n. 446/1997, sempre in attuazione della delega, sostituiscono alcune imposte regionali, tra cui i contributi sanitari, con un'addizionale sull'IRPEF e con l'IRAP, su cui le Regioni hanno la potestà di fissare l'aliquota. Inoltre il decreto legislativo n. 504/1992 trasferisce totalmente alla Regione la Tassa automobilistica regionale, che era già stata parzialmente attribuita con legge n. 281/1970, nonché l'Imposta sull'erogazione del gas e dell'energia elettrica per usi domestici. Infine, la legge n. 549/1995 trasferisce alle Regioni l'Imposta regionale sulla benzina, la Tassa sul diritto di studio e il Tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti.¹⁴¹

Quanto invece agli Enti locali, la legge n. 142/1990, recante l'ordinamento delle autonomie, nel dettare i principi dell'ordinamento e le funzioni degli stessi, si interessa anche dell'aspetto finanziario al fine di adeguare la materia alle norme costituzionali.¹⁴² L'intervento riformatore riconosce a Province e Comuni autonomia finanziaria, la quale si deve fondare su certezza di risorse proprie e trasferite. La legge inoltre dovrebbe assicurare a detti enti potestà impositiva autonoma nel campo delle imposte, delle tasse e delle tariffe, con conseguente adeguamento

¹⁴¹ COVINO 2005, p. 14.

¹⁴² COVINO 2005, a p. 14, afferma che «già l'art. 54 della l. 142/90 disegna "un modello di finanza autonoma", realizzato mediante il riconoscimento dell'autonomia impositiva comunale e la determinazione dei principi, ai quali la legislazione statale di attuazione dovrà attenersi».

della legislazione tributaria allora vigente. Attua poi l'importante distinzione tra i servizi locali indispensabili, finanziati dai trasferimenti erariali, e quelli ritenuti utili per lo sviluppo delle comunità di riferimento, i quali dovevano essere coperti dalle entrate fiscali degli enti.

La novità di maggior rilievo del provvedimento n. 142/1990 risulta comunque quella per cui la legge deve assicurare potestà impositiva autonoma agli Enti locali perché se l'ordinamento della finanza locale è riservato alla legge, se questa riserva di legge altro non può che essere relativa ai sensi dell'articolo 23 della Costituzione, se la legge assicura altresì una potestà impositiva autonoma, questo non può che tradursi nel potere di emanare norme giuridiche tributarie integrative della disciplina primaria.¹⁴³ Dalla normativa in esame emerge che l'autonomia garantita all'articolo 5 della Costituzione deve tradursi nella possibilità per gli Enti locali di operare scelte fiscali autonome e che questo deve passare anche dal riconoscimento di un'indipendenza normativa. Sarebbe necessario quindi, nel tentativo di recuperare un corretto modello di finanziamento degli Enti locali, dare attuazione all'articolo 52 della legge che vede nell'autonomia impositiva una conseguenza di quella amministrativa. In realtà le norme del 1990, muovendosi al di fuori di un coerente disegno prospettico, si preoccupano primariamente dell'esigenza finanziaria e, di conseguenza, di diminuire essenzialmente l'incidenza dei trasferimenti per i Comuni all'interno del bilancio statale. In coerenza con gli auspici della legge n. 142, il legislatore nel 1992 attribuisce al Governo la delega per attuare un rinnovamento della finanza locale che consenta agli Enti territoriali di provvedere a una rilevante parte del proprio fabbisogno finanziario per mezzo di risorse proprie. L'intervento delegato più rilevante è senza dubbio l'introduzione dell'Imposta comunale sugli immobili che, colpendo il valore di qualsiasi bene immobile, introduce elementi di maggiore equità rispetto alla precedente sovraimposta comunale sul reddito dei fabbricati. Nel 1997 interviene poi una importante modifica sull'Imposta comunale sugli immobili, quando il decreto legislativo n. 446, tra le altre disposizioni, attribuisce ai Comuni il potere di potenziare il controllo sull'imposta e di semplificare il procedimento di accertamento anche al fine di ridurre gli adempimenti in capo ai contribuenti: l'Ici si dimostra un tributo autonomo non solo perché gettito, accertamento, controllo e determinazione delle aliquote spettano ai Comuni, ma anche perché questi possono, per la prima volta, mediante proprio regolamento, sia ridefinire l'intera disciplina del procedimento di accertamento sia

143 MARONGIU 2001, p. 320.

potenziare i compiti degli uffici tributari comunali. Con il decreto legislativo n. 446 del 1997, inoltre, il sistema dei tributi comunali viene ridisegnato con l'attuale assetto, che prevede principalmente tre imposte: l'Imposta comunale sugli immobili, l'Imposta comunale sulla pubblicità e i Diritti sulle pubbliche affissioni; l'addizionale comunale all'Imposta sul reddito delle persone fisiche, istituita con il decreto legislativo n. 360/1998, e due tasse: la Tassa per l'occupazione dagli spazi e delle aree pubbliche e la Tassa per il servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti solidi urbani.¹⁴⁴ In realtà il modello risultante da questi stimoli riformatori non si caratterizza per quella coerenza e quella sistematicità che avrebbero aiutato a risolvere le annose problematiche della finanza locale.¹⁴⁵

Altro provvedimento fondamentale per l'evoluzione delle competenze attribuite agli enti sub-statali è rappresentato dalla legge n. 59 del 1997, la c.d. legge Bassanini, la quale delega al Governo per il conferimento di funzioni e compiti alle Regioni ed agli Enti locali per la riforma amministrativa e per la semplificazione amministrativa. Nonostante prima della Riforma del Titolo V della Costituzione le funzioni amministrative fossero attribuite ai vari livelli di governo a seconda della corrispondente potestà legislativa, tale intervento consente il trasferimento di funzioni alle Regioni anche in settori riservati alla competenza legislativa dello Stato. Esso è denominato "federalismo a Costituzione invariata" perché deve considerarsi il tentativo più ampio di decentramento amministrativo fino ad allora esercitato, senza che si sia fatto ricorso a modifiche costituzionali. Alla legge n. 59, sempre nel 1997, ha fatto poi seguito la legge n. 127 recante misure urgenti per lo snellimento dell'attività amministrativa. Tale intervento fa emergere l'idea che sia ormai necessario affrontare un cambiamento radicale dei rapporti tra i vari organi di governo territoriali.

Il modello che viene così a delinearsi è caratterizzato dal principio di sussidiarietà: l'attribuzione della generalità dei compiti e delle funzioni agli enti sub-statali avviene secondo

144 AMATUCCI 2010, p. 107.

145 DI PIETRO 1998 b, a p. 3, precisa che «al di fuori di ogni coerente e qualificata aspirazione sistematica, il recentissimo intervento riformatore, attuato con la legge di delega del 23 ottobre 1992, n. 421, non ha coinvolto tutte le forme d'imposizione comunale attualmente esistenti, non ha compiuto scelte equilibrate tra imposizione autonoma e sovraimposizione, tra soluzioni innovative e tributi preesistenti, non ha saputo riesaminare un armonico rapporto tra forme di finanziamento e spese da finanziare, tra servizi a beneficio indifferenziato dell'intera collettività comunale e servizi a domanda individuale. Ne deriva ancora una volta una soluzione incompleta ed incompiuta ove coesistono forme di prelievo sulla trasformazione urbanistica e sul patrimonio immobiliare, sull'attività imprenditoriale e professionale – con indiretta incidenza sul reddito –, per l'igiene pubblica e la tutela ambientale; dove sembra che prevalga un crescente collegamento con i servizi assicurati rispetto all'esigenza di finanziare gli interventi garantiti».

il criterio della vicinanza tra interessi da tutelare e soggetti preposti a provvedere sulle relative decisioni. L'idoneità di questi enti nello svolgimento dei compiti deve comunque essere verificata secondo il principio dell'adeguatezza e, nel caso in cui si verifichi una falla funzionale nel sistema, si dovrà attivare il livello territorialmente superiore e comunque più adeguato. Gli interventi legislativi del 1997 influiscono fortemente sull'iter evolutivo verso un modello federale poiché il percorso riformatore inaugurato dalla legge 59/1997 trova la sua più compiuta definizione con la Riforma del Titolo V della Costituzione attuata con legge costituzionale n. 3 del 2001.¹⁴⁶

Dopo pochi anni si attua una revisione del sistema perequativo tra i vari livelli di governo in modo da prendere maggiormente in considerazione le esigenze di solidarietà nonché le differenze di capacità e sforzo fiscale dei singoli enti territoriali: il decreto legislativo n. 56 del 2000 sul finanziamento delle Regioni e degli Enti locali, emanato a norma della legge n. 133 del 1999, sul piano regionale, dispone la sostituzione dei trasferimenti erariali aboliti e di quelli concernenti le funzioni trasferite a norma della legge n. 59 del 1997 con un aumento dell'aliquota di compartecipazione all'addizionale regionale IRPEF e l'istituzione di una compartecipazione all'Iva, mentre sul piano locale, si prevede la sostituzione dell'addizionale sull'IRAP con un'addizionale sull'IRPEF.¹⁴⁷

Infine, prima di giungere alla formulazione della legge costituzionale n. 3 del 2001, che rappresenta la riforma più rilevante in materia di finanza locale, con l'entrata in vigore del Testo Unico degli Enti locali, pur non alterando la struttura delineata dalla legge n. 142 del 1990, si precisano ulteriormente i contorni del sistema fiscale locale. Con tale modifica si afferma il fondamentale principio della sussidiarietà quale criterio di ripartizione delle funzioni tra i vari enti e viene previsto un collegamento funzionale tra servizi e risorse. Con ciò si può osservare che il sostrato dottrinario e culturale è pronto per assistere a una più

146 NICOLAI 2009, p. 8.

147 COVINO 2005, a p. 15, approfondisce sulle innovazioni sul piano regionale affermando che «la principale novità è data dall'abolizione di gran parte dei trasferimenti statali a destinazione vincolata e dalla sostituzione con compartecipazioni ai tributi erariali. Tra i trasferimenti aboliti figurano quelli legati al conferimento delle funzioni amministrative alle Regioni, di cui alla l. n. 59/97, quelli destinati a finanziare il trasporto pubblico e la spesa sanitaria corrente. Restano in vigore i trasferimenti per finanziare le spese occorrenti in caso di calamità naturali e i contributi a finalità specifiche di rilevante interesse nazionale. I trasferimenti soppressi vengono sostituiti da addizionali e compartecipazioni ai tributi erariali, quali l'addizionale sull'Irpef e la compartecipazione sull'Iva. L'aliquota relativa all'addizionale Irpef, che era già stata introdotta con d.lgs. n. 446/97, viene elevata dallo 0,5-1% all'1,5% mentre per la compartecipazione all'Iva la l. n. 133/99 dispone che non debba superare il 20% del gettito Iva complessivo.».

incisiva innovazione: una Riforma costituzionale che non solo garantisca maggiore autonomia agli enti sub-statali in ambito finanziario e tributario, ma che consenta anche l'emersione di un nuovo modo di intendere la fiscalità, non più basato su un'esclusiva collaborazione nazionale ma caratterizzato da un forte collegamento di entrate e spese pubbliche col territorio e la collettività di riferimento.

Nel periodo di sviluppo degli interventi legislativi precedentemente citati, che hanno tentato di fornire un impulso iniziale all'evoluzione dell'ordinamento verso forme federali di amministrazione e prelievo tributario, si comincia ad avvertire la necessità di modificare la Costituzione stessa. L'attenzione si rivolge sostanzialmente all'intero Titolo V, parte dedicata alle autonomie, per le quali si immagina una trasformazione che è stata definita fin dall'inizio in senso federalista.¹⁴⁸ Da un lato, si cerca di perseguire una modernizzazione del Paese che possa implicare un adeguamento alle tendenze del quadro europeo e, dall'altro, si tenta di far convergere le decisioni politiche con le richieste dei cittadini e di responsabilizzare i governanti nell'amministrazione della cosa pubblica del territorio locale.¹⁴⁹

La Riforma costituzionale diventa così definitiva ad opera della legge costituzionale n. 3 del 2001 di modifica degli articoli dal 114 al 132 della Carta fondamentale e che, mediante la riscrittura dell'articolo 119, riafferma le basi dell'autonomia finanziaria di Regioni, Province e Comuni. In questo modo la novella prevede, da un lato, due sistemi tributari principali – statale e regionale – e, dall'altro, uno secondario – locale; questi si dovrebbero coordinare nell'ottica di una solidarietà redistributiva, basata sulle compartecipazioni a tributi erariali riferibili al territorio dei vari enti, sull'istituzione di un fondo perequativo per zone demografiche con minore capacità fiscale per abitante e sulla previsione di risorse aggiuntive riservate a bisogni collettivi straordinari.¹⁵⁰

148 GALLO 2002 a, a p. 585, afferma che con la Riforma del 2001 «si va ben oltre le pur significative innovazioni introdotte dalle cosiddette leggi Bassanini nell'area delle funzioni amministrative (specie sulla base delle l. n. 59 del 1997). Emergono, infatti, dalla operata revisione costituzionale forti tratti di vero e proprio “federalismo” specie con riguardo al notevole accrescimento della potestà legislativa ed all'ampia autonomia finanziaria delle Regioni e degli Enti locali (sul versante sia della spesa che dell'entrata)».

149 VANDELLI 2004, p. 35.

150 AMATUCCI 2010, p. 8; PINTO 2005, a p. 43, espone che «La legislatura conclusasi nel 2001 era stata caratterizzata da numerosi tentativi di modificare l'assetto della Costituzione, la cui Parte Seconda era stata fatta oggetto di integrale revisione da parte di una Commissione Bicamerale istituita con la legge costituzionale n. 1 del 1997. Il progetto di modifica però non fu in grado di superare gli ostacoli derivanti dal forte contrasto politico: senza un accordo di principio tra maggioranza e opposizione, in generale, e sui temi fondamentali della modifica costituzionale, nello specifico, la proposta di riforma costituzionale venne lasciata cadere. La maggioranza di Governo decise allora di procedere autonomamente alla riforma del solo

Il nuovo Titolo V della Costituzione quindi inaugura un processo di “federalismo legislativo” e prevede nuovi criteri di allocazione delle funzioni amministrative e delle relative spese; in tal modo ottengono forza costituzionale i principi di sussidiarietà e di adeguatezza. A differenza della precedente struttura del parallelismo delle funzioni, si inaugura un modello ispirato al principio di sussidiarietà, fondato non più su una logica geometrica ma su una relazione di *adequatio rei et iuris* e ciò implica che la sua concretizzazione si sviluppi attraverso momenti consensuali diretti a permettere l’adeguatezza delle allocazioni.¹⁵¹ La successiva legge n. 131 del 2003 (c.d. legge La Loggia) prevede, in tale ottica, la conclusione di Accordi in sede di Conferenza unificata e la predisposizione di disegni di legge diretti a recepire detti accordi, con la finalità di distribuire consapevolmente le nuove funzioni amministrative.

L’indirizzo in senso federalista del sistema riceve dalla Riforma del Titolo V della Costituzione una forte implementazione ma ciò non è sufficiente per concludere che si sia realizzato in Italia un ordinamento effettivamente decentrato. I poteri aggiuntivi offerti alle autonomie non implicano un’automatica capacità degli amministratori locali di disporre del gettito ricavato sul territorio per autonomi indirizzi politici, potendo infatti accadere che le risorse in questione servano semplicemente per rimediare alle carenze dei trasferimenti da parte dello Stato.

Il problema che si pone a seguito della novella del 2001 concerne un quesito fondamentale: se la portata prescrittiva della Costituzione sia in grado di garantire agli enti sub-statali una politica tributaria realmente funzionale all’autonomia del loro indirizzo politico, senza che vi sia una forza accentratrice di matrice statale che possa ostacolare il processo verso il decentramento. È quindi nelle concrete applicazioni legislative dei principi costituzionali che si gioca, in ultima analisi, la partita del federalismo, perché a seconda di quale organo diventa l’effettivo responsabile della fiscalità locale, lo Stato, le Regioni o gli Enti locali, possono dirsi realizzati o meno gli obiettivi di decentramento politico, amministrativo, fiscale e tributario.

In questo contesto interviene la legge n. 42 del 2009, con i relativi decreti legislativi, quale

Titolo V, che in data 7 ottobre 2001 venne sottoposto a verifica referendaria, la quale mostrò un’ampia maggioranza favorevole alla nuova versione della Costituzione, pur restando il numero dei votanti al di sotto di quello necessario per raggiungere il quorum.».

151 ANTONINI 2004, p. 402.

fondamentale punto di arrivo e contemporaneamente di partenza per l'attuazione dell'articolo 119 della Costituzione, poiché a seguito della Riforma del Titolo V della Costituzione, che sembra aver rivisitato l'ordinamento italiano secondo un assetto caratterizzato da elementi federalisti¹⁵², non si sono fatti significativi passi in avanti verso un effettivo e definitivo decentramento fiscale¹⁵³. Dopo gli importanti interventi giurisprudenziali successivi alla Riforma e alcuni tra disegni e progetti di legge nel 2008, la legge di delega n. 42 ha dato effettività a quello che per molto tempo è rimasto un dibattito meramente programmatico sul futuro modello della finanza pubblica¹⁵⁴.

Con la Riforma del 2001 si voleva apportare un mutamento al grado e al tipo di autonomia degli enti sub-statali mediante la previsione di un modello duale¹⁵⁵ del sistema tributario locale: questo doveva risultare dipendente sì dallo Stato ma anche dalle Regioni che, nell'ottica di una valorizzazione del principio dell'equiordinazione tra le varie componenti della Repubblica, avevano guadagnato un ruolo fondamentale anche in campo tributario. Le Regioni, nella riconosciuta autonomia impositiva in campo tributario, incontrano il limite del combinato disposto di cui agli articoli 117 e 119 della Costituzione. L'articolo 119 sancisce che «i Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno risorse autonome»: questo si traduce nel fatto che essi «stabiliscono ed applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario» e, inoltre, «dispongono di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio». Le facoltà impositive tributarie delle autonomie locali quindi sono influenzate dalla determinazione dei previsti *principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*, i quali sono considerati materia di legislazione concorrente ai sensi dell'articolo 117. Infatti il secondo comma di quest'ultimo, tra le altre, prevede che sia materia di legislazione concorrente tra Stato e Regioni quella relativa al coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. In tali campi la potestà legislativa spetta alle Regioni, salvo che per la determinazione dei principi fondamentali, riservati alla legislazione

152 Nella Costituzione non è stata inserita in alcun modo la locuzione federalismo fiscale o altre terminologie analoghe ma GIOVANARDI 2010, a p. 1617, afferma di aver «sempre pensato che il testo costituzionale che nasce dalla riscrittura del Titolo V della Seconda Parte della Costituzione sia caratterizzato da innegabili aperture federalistiche»; in tal senso si esprimono anche GALLO 2002a, p. 585; PEREZ 2007, p. 54; BUCICCO 2009, p. 1310.

153 D'AURO 2008, p. 7700; BUCICCO 2010, p. 1310.

154 RAGUCCI 2010, p. 737.

155 GALLO 2002 a, p. 588.

dello Stato.

La struttura così delineata è stata fortemente influenzata dalla giurisprudenza della Corte Costituzionale, la quale non si è spinta verso una completa valorizzazione delle autonomie poiché nel bilanciamento tra le previsioni indicate nell'articolo 119 e l'assetto tributario allora esistente si è dimostrata assai cauta¹⁵⁶. Nella sentenza n. 296 del 2003 si legge che i *tributi propri*, previsti dal nuovo articolo 119 della Costituzione, sono solo quelli *stabiliti* dalle Regioni e non anche quelli *istituiti* dallo Stato il cui gettito venga poi attribuito agli Enti territoriali. I tributi propri, per essere tali, devono essere il frutto dall'autonomia impositiva dell'ente e, in tal senso, non si possono ravvisare, se non in casi molto limitati¹⁵⁷, fattispecie così definibili: quindi, anche a seguito delle innovazioni costituzionali, il sistema risulta sostanzialmente governato da un'egemonia statale. La Corte ha poi affermato, nella sentenza n. 37 del 2004, che le Regioni non possono esplicare la propria autonomia impositiva in assenza di una fondamentale legislazione statale di coordinamento e che, quindi, si trova soltanto a livello centrale la potestà di prevedere norme modificative dei tributi locali propri esistenti. Le Regioni così avrebbero potuto istituire tributi propri, nel senso prima specificato, solo previo intervento del legislatore statale, il quale, al fine di coordinare l'insieme della finanza pubblica, avrebbe dovuto non solo fissare i principi di indirizzo per i legislatori regionali, ma anche determinare le grandi linee dell'intero sistema tributario, e definire gli spazi e i limiti entro i quali potrà esplicarsi la potestà impositiva, rispettivamente, di Stato, Regioni ed Enti locali.

In tal modo emerge una situazione in cui, da un lato, l'autonomia impositiva regionale dipende sostanzialmente dalle scelte statali relative alla previsione dei principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario e, dall'altro lato, il potere esclusivo di autodeterminazione del prelievo delle Regioni è limitato a poche ipotesi di tributi con presupposti diversi da quelli erariali, i quali saranno prevalentemente *di scopo* o *corrispettivi*, ma che dovranno comunque attenersi entro i crismi previsti dallo Stato. Dall'orientamento della Consulta si può desumere che fino all'approvazione di una legge statale, che prevedesse i criteri fondamentali per la determinazione dei principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, sarebbe stato inibito alle autonomie sia di istituire e

¹⁵⁶ BUCICCO 2009, p. 1311.

¹⁵⁷ Tra questi rari esempi di tributi regionali propri si può rammentare la Tassa di concessione per la ricerca e la raccolta dei tartufi, istituita dalla Regione Veneto ma successivamente abolita.

disciplinare tributi propri (c.d. *tributi propri propri*) aventi il medesimo presupposto di quelli statali, sia di incidere su tributi esistenti istituiti e regolati da legge dello Stato (c.d. *tributi propri derivati*).

Con successiva operazione interpretativa la sentenza n. 102 del 2008 afferma che la posizione di predominanza in cui lo Stato è stato collocato dalla precedente giurisprudenza non può essere così pervasiva da consentire che esso occupi tutti i presupposti ancora a disposizione, impedendo così alle Regioni di istituire e disciplinare propri tributi negli ambiti di interesse locale. In tal modo la Corte rivede parzialmente le posizioni assunte nella sentenza n. 37 del 2004, quando prevedeva che l'attuazione del modello costituzionale dovesse presupporre l'intervento statale non solo per fissare i principi di coordinamento cui i legislatori regionali avrebbero dovuto attenersi, ma anche per determinare le grandi linee del sistema tributario, nonché gli spazi e i limiti entro i quali Stato ed Enti territoriali avrebbero potuto esplicare la propria potestà impositiva. La Corte ha quindi asserito, grazie a un'operazione ermeneutica, che la sentenza del 2004 solamente proibiva alle Regioni di stabilire tributi con gli stessi presupposti di quelli statali, ma che comunque era possibile l'istituzione di fattispecie aventi altri presupposti, che ovviamente si mantenessero sempre nel rispetto della Costituzione e dei principi dell'ordinamento tributario.¹⁵⁸

In sintesi, il modello emergente dalla ricostruzione giurisprudenziale è caratterizzato in modo tale che solamente per i pochi tributi, con presupposti diversi da quelli erariali, sarebbe stato consentito alle Regioni di stabilirli anche in assenza di un'apposita legge statale di coordinamento. Essi comunque dovrebbero essere composti in modo tale da risultare in armonia con la Costituzione e da rispettare i *principi dell'ordinamento tributario*, che però, a ben vedere, risultano ancora incardinati in un ordinamento sostanzialmente governato dallo Stato.¹⁵⁹ La sentenza n. 102 del 2008 ha chiarito sia l'attuale quadro costituzionale per quanto riguarda la potestà legislativa in campo tributario sia la qualificazione dei principi fondamentali del coordinamento¹⁶⁰. Quanto al riparto della potestà legislativa lo Stato ha competenza esclusiva per i tributi erariali, ai sensi dell'articolo 117, secondo comma, lettera e, della Costituzione; le Regioni hanno altrettanta potestà esclusiva nelle materie non espressamente riservate allo Stato in via esclusiva o concorrente, con presupposti connessi al

¹⁵⁸ GIOVANARDI 2009, pp. 4 e 5.

¹⁵⁹ BUCICCO 2009, p. 1312.

¹⁶⁰ MURGIA 2010, p. 35.

proprio territorio che non si colleghino a fattispecie traducentesi in un dazio o in un ostacolo alla libera circolazione di cose e persone, ai sensi degli articoli 117, quarto comma, e 120, primo comma; le Regioni e gli Enti locali stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento del sistema tributario, ai sensi dell'articolo 119, secondo comma; e, infine, lo Stato e le Regioni hanno competenza legislativa concorrente nella materia del coordinamento del sistema tributario, ambito nel quale la disciplina di dettaglio è determinata a livello regionale, mentre quella relativa ai principi fondamentali è devoluta alla competenza statale, ai sensi dell'articolo 117, terzo comma. Quanto invece all'indagine sui principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario, essi rappresentano i criteri ispiratori delle regole che delinearanno i rapporti tra i sistemi tributari dello Stato, delle Regioni e degli Enti locali, quale la modulazione di un certo rapporto percentuale tra tributi statali e tributi regionali o locali oppure la ripartizione dei presupposti di imposta tra i vari livelli di governo. Dall'indagine giurisprudenziale si desume che non è possibile attuare il dettato costituzionale senza una precedente legge statale di coordinamento della finanza pubblica e, pertanto, la Consulta stessa sollecita l'urgenza e la doverosità dell'attuazione, da parte del legislatore centrale, dell'articolo 119.¹⁶¹

Si precisa che le conclusioni della Corte Costituzionale sono valide solo per le Regioni a statuto ordinario: esclusivamente queste devono rispettare i limiti dei principi fondamentali del coordinamento e non possono istituire o disciplinare tributi previsti dal legislatore statale né stabilirne altri aventi il medesimo presupposto. Per quanto riguarda invece le Regioni a statuto speciale la situazione è differente poiché la Riforma del 2001 non garantisce forme più ampie di autonomia che, sole, ne consentirebbero l'applicazione, ai sensi dell'articolo 10 della legge costituzionale n. 3 del 2001.¹⁶² Queste autonomie, quindi, hanno come unico limite alla potestà impositiva il rispetto dell'armonia con i *principi del sistema tributario dello Stato*. La giurisprudenza costituzionale li distingue dai *principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario nel suo complesso*: entrambi svolgono una funzione di coordinamento ma,

¹⁶¹ Sentenza della Corte Costituzionale n. 193 del 2007.

¹⁶² Nella sentenza n. 102 del 2008 la Consulta chiarisce che la Riforma del Titolo V della Costituzione non prevede forme di autonomia più ampie rispetto a quella garantita dallo Statuto speciale della Regione Sardegna e che, quindi, si applica lo Statuto stesso. Quest'ultimo dispone che le entrate regionali siano costituite da imposte e tasse sul turismo e da altri tributi propri che la Regione può istituire con legge, in armonia con i principi del sistema tributario dello Stato. Queste conclusioni si ricavano dall'assunto per cui le modifiche apportate alla Costituzione non possono avere come effetto la restrizione del grado di autonomia delle Regioni a statuto speciale; BUCICCO 2009, p. 1315.

mentre questi ultimi necessitano di una previa legge statale, i *principi del sistema tributario dello Stato* richiedono solo che la Regione, nell'istituire tributi propri, valuti la coerenza del proprio modello con quello statale. La regola vale per le Regioni a statuto ordinario solo per i tributi propri, mentre per quelle a statuto speciale concerne qualunque fattispecie esse vogliano prevedere¹⁶³.

Fin dalle prime parole della legge n. 42 del 2009 si percepisce la preoccupazione di dare finalmente compimento al dettato costituzionale: significativamente l'articolo 1, concernente l'«ambito di intervento», principia al primo comma affermando che «la presente legge costituisce attuazione dell'articolo 119 della Costituzione», mettendo poi in evidenza l'obiettivo principale della realizzazione del decentramento finanziario e tributario degli Enti territoriali e specificando che ciò non può prescindere da un corretto bilanciamento degli interessi sul fronte dell'unità del Paese e della collaborazione tra i vari livelli e organi dell'ordinamento. Si prevede poi che l'attuazione del modello costituzionale dovrà avvenire mediante il perseguimento di alcuni obiettivi ritenuti di prioritaria importanza. In primo luogo si afferma che l'implementazione dell'autonomia di entrata e di spesa degli enti territoriali dovrà caratterizzarsi in maniera da sostituire gradualmente, per tutti i livelli di governo, il criterio della spesa storica: il finanziamento secondo il sistema dei *costi standard*, e non più secondo quello della *spesa storica*, dovrà diventare il modello ordinario della Pubblica Amministrazione. Secondariamente viene specificata la necessità di garantire la massima responsabilizzazione degli amministratori di tutti i livelli di governo nella decisioni sulla spesa pubblica e, specularmente, viene richiesto che il controllo democratico da parte dell'elettorato sia effettivo e trasparente.¹⁶⁴ La norma in esame, inoltre, anticipa che la legge n. 42 stabilisce i principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario: si tratta finalmente della previsione che dovrebbe soddisfare le richieste e i limiti posti dal combinato disposto degli articoli 117 e 119. Infine si prevede che l'intervento legislativo del 2009 disciplini anche l'istituzione ed il funzionamento del fondo perequativo per i territori con minore capacità fiscale per abitante nonché l'utilizzo delle risorse aggiuntive

163 FALSITTA 2009, pp. 23 e 24.

164 RAGUCCI 2010, a p. 740, evidenzia che «l'art. 1, comma 1, l. n. 42/2009 colloca tra gli obiettivi del coordinamento del sistema tributario anche "l'effettività e la trasparenza del controllo democratico nei confronti degli eletti", il che mostra che il delegante ha avuto consapevolezza del fenomeno della diffusione/dispersione del potere politico cui su di un piano di indagine più elevato la dottrina costituzionalista ha ricondotto il tema del federalismo fiscale».

e l'effettuazione degli interventi speciali di cui all'articolo 119, quinto comma, della Costituzione.

La legge delega, all'articolo 2, comma secondo, sancisce i principi e i criteri direttivi cui i decreti di attuazione dovranno ispirarsi per una coerente attuazione del federalismo fiscale. Inizialmente è parso utile al delegante confermare la necessità di autonomia di entrata e di spesa, collegata a una maggiore responsabilizzazione di tutti i livelli di governo, obiettivo che potrà essere perseguito solo nel rispetto del principio di lealtà istituzionale fra i vari gradi di governo, in modo coerente con i vincoli comunitari ed internazionali. La lettera della norma prosegue poi affermando che il nuovo modello strutturale e funzionale deve ricercare la razionalità della struttura e della coerenza dei singoli tributi, i quali a loro volta dovranno qualificarsi in ragione di una semplificazione del sistema nel suo complesso, mediante il puntuale rispetto dei principi fissati dallo Statuto dei contribuenti¹⁶⁵ e per mezzo della riduzione degli adempimenti a carico dei cittadini, dalla trasparenza del prelievo e dall'efficienza dell'Amministrazione Tributaria.

Il tentativo di limitare inutili complicazioni del modello fiscale deve passare attraverso l'esclusione di ogni doppia imposizione sul medesimo presupposto, che non riguardi ovviamente le addizionali previste dalla legge statale o regionale. Si rende manifesto come tale previsione abbia recepito gli orientamenti della Corte Costituzionale poiché il principio generale ivi espresso rappresenterebbe il criterio fondamentale di coordinamento. Si ritiene¹⁶⁶ però che l'indicazione normativa non abbia comportato una modifica rilevante del sistema e, di conseguenza, allo stato attuale la potestà impositiva autonoma regionale di cui all'articolo 117, comma 4, resterà limitata a poche tipologie di tributi.

Viene poi ribadito il dettato costituzionale secondo il quale si rende necessario il rispetto della ripartizione delle competenze legislative tra Stato e Regioni nella materia concorrente del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Si prevede inoltre che, grazie alla potestà legislativa esclusiva, le Regioni possano istituire tributi regionali e locali in relazione a presupposti non assoggettati ad imposizione da parte dello Stato, nonché determinare la variazione delle aliquote o delle agevolazioni applicabili sui tributi propri degli Enti locali. Le Regioni possono poi rimodulare, rispettando le previsioni statali e comunitarie, le accise sulla benzina, sul gasolio e sul gas di petrolio liquefatto, nonché istituire

¹⁶⁵ Legge 27 luglio 2000, n. 212.

¹⁶⁶ BUCICCO 2009, p. 1318.

compartecipazioni al gettito di tributi regionali in favore degli Enti locali. Si prevede poi l'esclusione d'interferenze su basi imponibili e aliquote di tributi non concernenti il loro livello di governo.¹⁶⁷ Si vuole inoltre che siano attribuite risorse autonome agli enti sub-statali in relazione alle rispettive competenze, secondo i fondamentali principi di territorialità, solidarietà e sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza; la norma si preoccupa poi di garantire che i citati tributi ed entrate propri, compartecipazioni al gettito di tributi erariali e accesso al fondo perequativo consentano il finanziamento integrale del normale esercizio delle funzioni pubbliche attribuite ai detti enti.

Importante novità della legge di delega n. 42 è la previsione dell'abbandono graduale del metodo della *spesa storica* come criterio per la modulazione del finanziamento relativo al funzionamento ordinario dei vari livelli di governo e all'erogazione delle prestazioni essenziali concernenti i diritti civili e sociali.¹⁶⁸

Il nuovo ordinamento finanziario e tributario dovrà favorire, oltre la corrispondenza tra impegno amministrativo e pretesa tributaria, la simmetria tra la continenza e la responsabilità nell'imposizione dei tributi propri.¹⁶⁹ Il criterio della correlazione servirà per valutare e attuare i meccanismi premiali, per i comportamenti virtuosi ed efficienti, oppure quelli

167 La previsione di cui alla lettera t specifica che «ove i predetti interventi siano effettuati dallo Stato sulle basi imponibili e sulle aliquote riguardanti i tributi degli Enti locali e quelli di cui all'articolo 7, comma 1, lettera b, numeri 1) e 2), essi sono possibili, a parità di funzioni amministrative conferite, solo se prevedono la contestuale adozione di misure per la completa compensazione tramite modifica di aliquota o attribuzione di altri tributi e previa quantificazione finanziaria delle predette misure nella Conferenza di cui all'articolo 5; se i predetti interventi sono accompagnati da una riduzione di funzioni amministrative dei livelli di governo i cui tributi sono oggetto degli interventi medesimi, la compensazione è effettuata in misura corrispondente alla riduzione delle funzioni».

168 Quel criterio è stato considerato inadeguato perché incapace di soddisfare i bisogni dei cittadini e foriero di disavanzi nei bilanci degli enti pubblici; questi ultimi invece dovranno essere ridotti in vista del rispetto delle regole derivanti dall'applicazione del Patto di stabilità e crescita. Al posto del modello della spesa storica il Governo dovrà individuare gli elementi di quello sostitutivo, concernente la *determinazione del costo e del fabbisogno standard*. Si tratta di un sistema che si impegnerà a valorizzare l'efficienza e l'efficacia di tutti i livelli d'intervento pubblico riguardanti il finanziamento dei livelli essenziali e delle funzioni fondamentali di cui all'articolo 117, comma secondo, lettere *m* e *p*, della Costituzione; non sarà invece applicabile a tutte le altre funzioni la cui integrale copertura sarà garantita per mezzo della perequazione della capacità fiscale prevista al n. 2), lettera *m*, comma secondo, articolo 2, della legge del 2009.

169 Si prevede che uno tra i principi cardine per i futuri decreti legislativi dovrà essere la tendenziale correlazione tra prelievo fiscale e beneficio connesso alle funzioni esercitate sul territorio in modo da favorire la corrispondenza tra responsabilità finanziaria e amministrativa; continenza e responsabilità nell'imposizione di tributi propri. A fronte di questa esaltazione del principio del beneficio, il delegante conferma che il prelievo fiscale dovrà comunque essere strutturato nel rispetto dell'articolo 53 della Costituzione, avendo cioè sempre presente sia il rispetto dal principio della capacità contributiva sia la necessità di non alterare il criterio della progressività del sistema.

sanzionatori,¹⁷⁰ per gli enti che non rispettano gli equilibri economico-finanziari o che non assicurano i livelli essenziali delle prestazioni o l'esercizio delle funzioni fondamentali.¹⁷¹

Elemento fondamentale nel garantire tali obiettivi sarà il rispetto del criterio di territorialità, in conformità a quanto previsto all'articolo 119 della Costituzione, che trova una sua esplicitazione positiva nella legge in esame quando asserisce la riferibilità al territorio dei tributi regionali e locali nonché delle compartecipazione nei confronti dei tributi erariali.

Successivamente si prevede che tra i criteri generali che dovranno essere perseguiti dai decreti legislativi dovranno esservi anche la garanzia del mantenimento di un adeguato livello di flessibilità fiscale nell'attribuzione, ai vari livelli di governo, di un maggiore grado di autonomia derivante dai propri tributi e la previsione di una manovrabilità fiscale, articolata su più tributi con una base imponibile stabile e distribuita in modo sostanzialmente uniforme sul territorio nazionale: si vuole così che tutti gli Enti territoriali, anche quelli con minor potenziale fiscale, possano finanziare i servizi non riconducibili ai livelli essenziali delle prestazioni e alle funzioni fondamentali, con conseguente responsabilità per gli amministratori che scelgano di adottare un'imposizione minore¹⁷². Tutto ciò comunque dovrà avvenire garantendo una certezza delle risorse ed una stabilità tendenziale del quadro di finanziamento, in misura corrispondente alle funzioni attribuite.

La legge delega, quanto alla disciplina della fiscalità regionale, prevede che i tributi regionali debbano sostanzialmente essere: tributi propri derivati istituiti e regolati da leggi statali il cui gettito è attribuito alle Regioni, addizionali sulle basi imponibili dei tributi erariali e tributi propri istituiti con legge regionale in relazione ai presupposti non già assoggettati ad imposizione erariale. L'impostazione così dettata, che di fatto vede la fiscalità regionale legata a tributi

170 La legge di delega, alla lettera *z*, dispone che sarà necessaria la «previsione delle specifiche modalità attraverso le quali il Governo, nel caso in cui la Regione o l'Ente locale non assicuri i livelli essenziali delle prestazioni di cui all'articolo 117, secondo comma, lettera *m*, della Costituzione, o l'esercizio delle funzioni fondamentali di cui all'articolo 117, secondo comma, lettera *p*, della Costituzione, o qualora gli scostamenti dal Patto di convergenza di cui all'articolo 18 della presente legge abbiano caratteristiche permanenti e sistematiche, adotta misure sanzionatorie ai sensi dell'articolo 17, comma 1, lettera *e*, che sono commisurate all'entità di tali scostamenti e possono comportare l'applicazione di misure automatiche per l'incremento delle entrate tributarie ed extra-tributarie, e può esercitarsi nei casi più gravi il potere sostitutivo di cui all'articolo 120, secondo comma, della Costituzione, secondo quanto disposto dall'articolo 8 della legge 5 giugno 2003, n. 131, e secondo il principio di responsabilità amministrativa e finanziaria»; tali sanzioni si dovranno anche applicare nei casi di mancato rispetto dei criteri uniformi di redazione dei bilanci da parte degli Enti territoriali e di assente o tardiva comunicazione dei dati utili per il coordinamento della finanza pubblica.

171 JORIO-GAMBINO-D'IGNAZIO 2009, p. 163.

172 JORIO-GAMBINO-D'IGNAZIO 2009, p. 165.

propri derivati e ad addizionali posta la limitata operatività dei tributi propri propri, si propone come marcatamente centralista poiché si lasciano limitati margini di manovra agli enti sub-statali che, in tal modo, continuano ad essere dipendenti dal livello centrale di governo. Da tale schema emerge che le esigenze cui si è voluto tendere non sono tanto quelle del decentramento del prelievo e quindi della realizzazione del principio di responsabilità attraverso il collegamento tra potere di spesa e potere impositivo, quanto piuttosto quelle di controllo dei flussi e dell'equilibrio finanziario, grazie alla previsione dell'omogeneizzazione della spesa attraverso l'introduzione dei costi standard e dei sistemi di rilevazione a livello nazionale.¹⁷³

Infine di particolare interesse è la disposizione che prevede una diminuzione dell'imposizione statale, in rapporto alla maggiore autonomia garantita agli enti sub-statali da calcolarsi ad aliquota *standard*, e una corrispondente riduzione delle risorse umane e strumentali statali.¹⁷⁴

Dopo aver previsto, ai capi II e III, i criteri ispiratori dei decreti legislativi per la realizzazione del nuovo modello di finanziamento delle funzioni delle Regioni e degli Enti

173GIOVANARDI 2010, p. 1617 approfondisce che «non si lasci spazio all'eccessiva frammentazione, si connetta la responsabilizzazione al controllo della spesa, ricondotta a standard determinati dal centro, si ponga per questa via fine alle inaccettabili differenze nella qualità ed efficienza della spesa: queste le parole d'ordine dell'azione riformatrice. Si può quindi certo dire, tornando alla fiscalità delle Regioni a statuto ordinario, che se i poteri tributari regionali che emergono dalla delega e dallo schema di decreto non danno piena attuazione al testo costituzionale, da cui si desume, come si è visto, la necessità di riconoscere alle Regioni poteri tributari di non irrilevante impatto (e, quindi, non solo tributi *lato sensu* corrispettivi e di scopo), non abbisognevoli di autorizzazioni statali per il loro esercizio e su cui lo Stato non possa discrezionalmente intervenire (la sfera insopprimibile delle competenze su cui possano innestarsi politiche tributarie calibrate sul territorio, sarebbe questa la vera svolta federalistica), è del pari vero che, se si adotta atteggiamento pragmatico, che privilegi fatti, circostanze, momenti storici, non si può che convenire sulla impraticabilità, nel momento attuale, stanti le enormi ed inaccettabili differenze tra il nord e il sud del paese, di diverse soluzioni, che “spingano” sull'autonomia tributaria delle Regioni e sulla conseguente regionalizzazione dei presupposti (e, quindi, anche, inevitabilmente, sul finanziamento delle spese connesse alle prestazioni che danno corpo ai diritti di cittadinanza con tributi che siano non solo significativi dal lato quantitativo, ma anche propri in senso stretto). Non si poteva dunque, a me pare, fare diversamente. Occorre tuttavia che sia chiaro che se è vero che dall'individuazione di fabbisogni e costi *standard* non si può prescindere, giacché la spesa storica, quand'anche, per ipotesi (ma non è così), risulti funzionale all'eguaglianza, prescinde inaccettabilmente dal principio di responsabilità, e se è del pari vero che la necessità di garantire i livelli essenziali delle prestazioni che incidono sui diritti civili e sociali su tutto il territorio nazionale richiede nelle attuali condizioni la progettazione di forme di prelievo necessariamente governate dal centro, è altrettanto indiscutibile che la determinazione degli uni e la realizzazione degli altri costituiscono meccanismo di controllo dell'autonomia territoriale, le quali cose si risolvono in vero e proprio accentramento.».

174Si dispone l'eliminazione dal bilancio dello Stato della voce relativa alle previsioni di spesa per il finanziamento delle funzioni attribuite a Regioni, Province, Comuni e Città metropolitane, fatti salvi i fondi perequativi e le risorse per gli interventi di cui all'articolo 119, quinto comma, della Costituzione. Il settore pubblico dovrà garantire anche in questo settore una certa corrispondenza tra autonomia impositiva e autonomia di gestione delle risorse umane e strumentali e, conseguentemente, un'indipendenza dei vari livelli di governo nelle decisioni relative alla contrattazione collettiva.

locali, il delegante disciplina quelli concernenti il coordinamento e l'autonomia di entrata e di spesa. In coerenza con quanto affermato dalla giurisprudenza costituzionale,¹⁷⁵ l'articolo 12, primo comma, stabilisce che la legge dello Stato individua i tributi propri di Comuni e Province, definendone presupposti, soggetti passivi e basi imponibili. Lo Stato poi stabilisce con legge le aliquote di riferimento valide su tutto il territorio nazionale, per le quali però si prevede debba essere garantita un'adeguata flessibilità. Nel fare ciò il legislatore centrale può anche sostituire o trasformare tributi già esistenti oppure attribuire ai detti enti, in tutto o in parte, tributi erariali. Tra gli interventi di questo tipo, la norma prevede che siano disciplinati uno o più tributi propri comunali e provinciali, i quali, nel valorizzare l'autonomia tributaria, attribuiscono all'ente la facoltà di stabilirli ed applicarli in riferimento a particolari scopi istituzionali quali il finanziamento per la realizzazione di opere pubbliche, a investimenti pluriennali nei servizi sociali e a eventi particolari come l'afflusso turistico e la mobilità urbana.

Nella seconda parte dell'articolo 12 sono espresse alcune disposizioni considerate fondamentali per una concreta attuazione della previsione costituzionale concernente l'autonomia finanziaria degli Enti locali, poiché esse dovrebbero rappresentare un valido incentivo all'autodeterminazione di Comuni, Province e Città metropolitane e un deterrente per interventi troppo penetranti e totalizzanti dello Stato centrale nella materia della finanza e del sistema tributario pubblico¹⁷⁶. In tale direzione si muove la norma che prevede la possibilità per le Regioni, all'interno dei limiti alla potestà legislativa in materia tributaria, di istituire nuovi tributi per gli Enti locali che si trovano nel proprio territorio; nel fare ciò l'ente impositivo dovrà determinare l'ambito di autonomia riconosciuto a Comuni, Province e Città metropolitane. La norma in esame sembra così lasciare spazio impositivo all'interno della materia della fiscalità locale anche alle Regioni, le quali, fino ad ora, hanno ricoperto un ruolo evidentemente secondario in materia. La differenza con le facoltà proprie del legislatore statale sono però ancora evidenti: mentre questo può determinare tributi locali sia nuovi che già esistenti, quello regionale ha competenza solo per l'istituzione di fattispecie nuove¹⁷⁷ e

175 Secondo RAGUCCI 2010, p. 754, questa derivazione giurisprudenziale si può ricavare dalla constatazione che la Corte Costituzionale «nella sent. n. 37 del 2007 ha riconosciuto la possibilità di una disciplina di coordinamento “sia a tre livelli (legislativa statale, legislativa regionale e regolamentare locale), sia a due livelli (legislativa statale ovvero regionale e locale)”».

176 JORIO-GAMBINO-D'IGNAZIO 2009, p. 204.

177 PEREZ 2009, p. 809.

non potrà colpire presupposti già impegnati dall'imposizione erariale¹⁷⁸. Ulteriore tentativo di limitazione dell'ingerenza statale è rappresentato poi dalla previsione per cui gli Enti locali, entro i limiti fissati dalle leggi regionali e statali, possono modificare le aliquote dei tributi loro attribuiti e sono competenti a introdurre le relative agevolazioni. Gli stessi poi, mantenendosi nel rispetto della normativa di settore e delle delibere delle autorità incaricate della vigilanza in materia, potranno disporre di piena autonomia nella fissazione delle tariffe per prestazioni o servizi erogati ai consociati anche a seguito della richiesta dei singoli interessati.

La delega inoltre, all'articolo 13, disciplina norme in materia di perequazione,¹⁷⁹ la quale in generale interviene tra i vari livelli di governo e non solo in relazione agli Enti locali, ma è per questi ultimi che la legge specificatamente sistematizza otto punti finalizzati a circoscrivere il perimetro normativo relativo alla redistribuzione delle risorse. Emerge così un chiaro

178 RAGUCCI 2010, p. 755, il quale sostiene anche che i tributi propri degli Enti locali istituiti con legge della Regione dovranno «conformarsi ai criteri della territorialità, correlazione e continenza, [...] con il che, solo, potranno evitarsi contrasti e disarmonie tra enti dotati di poteri autonomi concorrenti».

179 Inizialmente la norma dispone l'istituzione nel bilancio delle Regioni di due fondi: uno a favore dei Comuni e l'altro per Province e Città metropolitane. Questi, che saranno previsti a titolo di concorso per il finanziamento delle funzioni svolte da quegli enti, saranno alimentati da un fondo dello Stato costituito dal gettito derivante dalla fiscalità generale e indicante in modo differenziato gli stanziamenti a seconda delle diverse tipologie di enti destinatari. Per i vari livelli di governo, l'ammontare del fondo è determinato in relazione all'esercizio delle funzioni fondamentali, mediante un sistema in grado di superare la precedente metodologia di calcolo fondato sul criterio della spesa storica. Il computo, secondo il legislatore delegato, si sostanzierà nella differenza fra il totale dei fabbisogni *standard* per le funzioni decentrate e il totale delle entrate standardizzate di applicazione generale che spettano a Comuni e Province così come previsto dall'articolo precedente; da quest'ultima somma andranno tolti i tributi di scopo provinciali e comunali e i contributi derivanti dagli interventi speciali di cui all'articolo 16. Il legislatore prevede poi che vengano definite le regole con cui aggiornare periodicamente l'entità dei due fondi perequativi di responsabilità regionale e con cui ridelineare ciclicamente le fonti di finanziamento. Dovranno altresì essere definite le ripartizioni del fondo tra i vari enti e ciò dovrà avvenire sulla base delle funzioni fondamentali di Comuni, Province e Città metropolitane. Questa diversificazione, attuata in senso solidaristico, dovrà avvenire in base a un *indicatore finanziario* e a *indicatori di fabbisogno di infrastrutture*; il primo parametro sarà calcolato come la differenza tra il valore standardizzato della spesa corrente al netto degli interessi e quello derivante dal gettito di tributi ed entrate propri di applicazione generale, mentre i secondi, che dovranno essere coerenti con la programmazione regionale e che serviranno per il finanziamento della spesa in conto capitale, saranno valutati alla luce dei finanziamenti comunitari di carattere infrastrutturale, nonché tenendo presenti i vincoli di addizionalità cui sono soggetti. La norma si preoccupa poi del finanziamento delle funzioni diverse da quelle fondamentali: per queste il fondo perequativo ha l'obiettivo di ridurre le differenze tra le capacità fiscali degli enti, tenendo conto della dimensione demografica, secondo un rapporto di funzionalità inversa, e della loro partecipazione a forme di gestione associata. Quest'ultima previsione si riferisce a quegli enti che abbiano popolazione al di sotto di una soglia, che sarà da determinare con futuro decreto legislativo. Inoltre il Governo, nell'emanazione dei provvedimenti, dovrà anche determinare i processi con cui le Regioni possono procedere a proprie valutazioni relative a spese correnti ed entrate standardizzate nonché a stime autonome sui bisogni infrastrutturali. Nel procedere a tali interpretazioni i maggiori Enti territoriali dovranno operare secondo criteri sanciti in sede di Conferenza unificata e previe intese con gli enti interessati: ciò dovrà essere compiuto al fine di ottenere un'eventuale rettifica dei parametri redistributivi nazionali da applicare in loro favore.

riferimento al principio di sussidiarietà verticale, che prevede la tendenziale competenza dei Comuni, l'ente istituzionale più vicino ai cittadini, nell'esercitare le funzioni amministrative nel rispetto dei principi di differenziazione ed adeguatezza di cui all'articolo 118, comma primo, della Costituzione.¹⁸⁰

Il 14 marzo 2011 è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 67, uno tra i decreti legislativi previsti all'articolo 2 della legge di delega n. 42 del 2009: il provvedimento in esame, il n. 23, reca «disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale». In base al citato testo, le entrate municipali si baseranno, da un lato, sull'attribuzione ai Comuni del gettito di alcuni tributi immobiliari e di una quota di compartecipazione all'Iva e, dall'altro, sull'introduzione di un nuovo sistema impositivo sostitutivo delle più importanti imposte comunali. Dal primo punto di vista si assiste alla devoluzione ai Comuni di tributi immobiliari, quali le imposte di registro, catastali, ipotecarie, ecc., nella totalità del loro gettito oppure soltanto in percentuale. Dall'altro sarà l'Ici, l'imposta comunale più importante e caratterizzante il prelievo tributario locale, a lasciare il posto a un nuovo istituto.¹⁸¹

La fiscalità propria dei Comuni si basa principalmente sull'imposizione immobiliare prevista dalla legge n. 147/2013, che al suo articolo 1, comma 639 prevede che detto tributo 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. Ciascun Comune ha facoltà di deliberare differenti aliquote e riduzioni, determinate nelle Delibere di approvazione delle aliquote e nei Regolamenti di ciascun tributo.

Su ogni immobile, in generale, possono gravare contemporaneamente IMU, TASI e TARI. La IUC si compone infatti dell'imposta municipale propria (IMU),¹⁸² di natura patrimoniale, dovuta dal possessore di immobili, escluse le abitazioni principali, e di una componente

¹⁸⁰ JORIO-GAMBINO-D'IGNAZIO 2009, p. 208.

¹⁸¹ La struttura prevista dalla riforma non doveva essere di immediata realizzazione bensì in due momenti differenti. Nella prima fase, tra il 2011 e il 2013, si prevedeva che i Comuni ricevessero il gettito di alcuni tributi immobiliari calcolato secondo parametri determinati dal decreto legislativo stesso. In questo periodo le fattispecie dovevano rimanere tendenzialmente invariati e dovevano esserne introdotte delle nuove, quali la Cedolare secca sulle locazioni e l'Imposta di soggiorno, mentre veniva modificata la disciplina sull'Imposta di scopo. Dal 2014 poi si prevedeva una vera e propria rivoluzione dei prelievi immobiliari municipali: l'attuale sistema fiscale dei Comuni doveva essere sostituito da due nuove imposte, l'Imposta municipale propria e l'Imposta municipale secondaria.

¹⁸² L'IMU è stata istituita con decreto legge n. 201/2011 ed è stata oggetto di diverse revisioni normative nel corso del tempo. Come anticipato, dal 2014 l'IMU è stata integrata nella IUC, rimanendo fino al 2016 sostanzialmente invariata dato che espressamente la legge prevede che l'istituzione della IUC lascia salva la disciplina per l'applicazione dell'IMU. In seguito, con la legge n. 208/2015 sono state apportate diverse modifiche nell'applicazione dell'IMU.

referita ai servizi, che si articola nel tributo per i servizi indivisibili (TASI), a carico sia del possessore che dell'utilizzatore dell'immobile, escluse le unità immobiliari destinate ad abitazione principale dal possessore nonché dall'utilizzatore e dal suo nucleo familiare, ad eccezione di quelle classificate in determinate categorie catastali, e nella tassa sui rifiuti (TARI), destinata a finanziare i costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti, a carico dell'utilizzatore.

Il 12 maggio 2011 è stato pubblicato, sulla Gazzetta Ufficiale n. 109, il decreto legislativo n. 68 recante disposizioni sull'autonomia di entrata delle Province e delle Regioni.

Quanto alla fiscalità provinciale, si prevede una graduale soppressione dei trasferimenti da parte dello Stato¹⁸³ e il conseguente inferiore gettito deve essere compensato mediante una maggiore compartecipazione provinciale all'IRPEF. I trasferimenti regionali devono essere invece controbilanciati dalla compartecipazione provinciale alle tasse automobilistiche stabilite da ogni Regione e, in caso d'incapienza, da compartecipazione ad altro tributo.

Il decreto legislativo sul federalismo fiscale municipale ha previsto la possibilità per le Province di introdurre Imposte di scopo, da disciplinare con regolamento da emanarsi secondo quanto previsto dall'articolo 17, comma secondo, della legge n. 400 del 1988, previa intesa con la Conferenza Stato-Città e autonomie locali. Questo è stato delineato in conseguenza della disciplina dell'articolo 12 della legge n. 42 del 2009, la quale consentiva la facoltà di stabilire e applicare tributi di scopo a condizione che, nella realizzazione di particolari scopi istituzionali, fossero in grado di valorizzare l'autonomia tributaria degli enti. Proprio in quest'ultima nozione sta la particolarità dell'istituto poiché, mentre per i Comuni la facoltà di istituire imposte vincolate discende esclusivamente dall'obiettivo di costruire certe opere pubbliche o di finanziare oneri derivanti da eventi particolari quali flussi turistici e mobilità urbana, per le Province si aggiunge il presupposto dei «particolari scopi istituzionali».

L'articolo 20 del provvedimento n. 68 del 2011 stabilisce che tutti i tributi già riconosciuti alle Province spettano loro nei termini della legislazione attualmente vigente e costituiscono tributi *propri derivati* secondo quanto definito all'articolo 7 della legge n. 42 del 2009. Sono quindi da considerare nella disponibilità delle Province altre tre fattispecie: il Tributo per

¹⁸³nel 2012 doveva essere il momento di quelli statali correnti e in conto capitale che non siano finanziati con il ricorso all'indebitamento, mentre analoga sorte sarebbe dovuta toccare nel 2013 a quelli regionali non aventi carattere di generalità e permanenza, correnti e in conto capitale, che non siano anch'essi finanziati con l'indebitamento.

l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione e igiene dell'ambiente di cui all'articolo 19 del decreto legislativo n. 504 del 1992, la Tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche istituita con il decreto legislativo n. 507 del 1993 e il Canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche di cui all'articolo 63 del decreto legislativo n. 446 del 1997. Il Tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi introdotto con la legge n. 549 del 1995 (legge finanziaria per il 1996) continua invece a essere considerato tributo provinciale *devoluto* dallo Stato.

Nonostante gli annunci incoraggianti, il decreto legislativo n. 68 del 2011 ha modificato solo parzialmente la previgente struttura delle entrate correnti provinciali. Con la fiscalizzazione dei trasferimenti di Stato e Regioni il gettito derivante da tasse e tributi, rispetto al totale delle entrate correnti, sembra destinato ad aumentare in modo significativo, mentre la quota delle risorse proprie delle Province crescerà solo apparentemente perché l'incidenza dell'ammontare concernente trasferimenti e compartecipazioni rimarrà sostanzialmente invariata. L'autonomia tributaria provinciale, in realtà, si baserà prevalentemente sui tributi il cui presupposto concerne il trasporto su gomma e sul gettito derivante dalle compartecipazione a tributi statali e regionali. Conseguentemente, per quanto riguarda le entrate tributarie, si assisterà a una mera ricomposizione delle risorse: i tributi propri delle Province connessi al trasporto su gomma, nel nuovo contesto delineato dal decreto attuativo del federalismo fiscale provinciale, subiranno un ridimensionamento, mentre le compartecipazioni ai tributi di Stato e Regioni previste in compensazione dei trasferimenti soppressi raggiungeranno livelli significativi.¹⁸⁴

Come anticipato, il citato decreto legislativo n. 68/2011 interessa anche la fiscalità regionale, per la cui analisi occorre distinguere tra Regioni a statuto ordinario e a statuto speciale.

Le entrate tributarie delle Regioni a statuto ordinario sono costituite principalmente dal gettito dell'IRAP, dell'addizionale all'IRPEF, dalla tassa automobilistica e dalla compartecipazione alle accise sulla benzina, dall'addizionale sulle accise sul gas naturale, dal tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi, dalla tassa regionale per il diritto allo studio universitario e dalla compartecipazione all'IVA versata dai consumatori finali nel proprio territorio. Quest'ultima, istituita dal decreto legislativo n. 56/2000, rientra nel meccanismo perequativo, poiché ciascuna Regione riceve la quota di compartecipazione a seguito delle

¹⁸⁴ VILLANI 2011, pp. 5030 e ss.

operazioni di perequazione che dipendono dalla disciplina del finanziamento della spesa sanitaria corrente, non avendo gli enti sub-statali alcun potere di manovra, così come d'altronde accade per quanto riguarda gli altri strumenti tributari regionali. Nonostante le previsioni della legge delega n. 42/2009 e del relativo decreto legislativo n. 68/2011, il quadro della fiscalità regionale non appare mutato rispetto all'assetto precedente.

Quanto alle Regioni a statuto speciale, così come per le Province autonome di Trento e di Bolzano, l'ordinamento finanziario è disciplinato dai rispettivi statuti e dalle norme di attuazione degli stessi. Gli statuti, che hanno forma di legge costituzionale, stabiliscono ambiti e limiti della potestà impositiva, tributaria, finanziaria e contabile, elencano i tributi erariali il cui gettito è devoluto in tutto o in parte alla Regione, attribuiscono a quest'ultima la potestà legislativa e amministrativa sull'ordinamento finanziario degli Enti locali del rispettivo territorio. Nel corso della XVI legislatura sono intervenute modifiche all'ordinamento finanziario di questa tipologia di enti sub-statali che hanno riguardato l'attuazione dei principi del federalismo fiscale, secondo le procedure appositamente stabilite dall'articolo 27 della legge delega n. 42/2009. In particolare, si prevede l'istituzione presso la Conferenza Stato-Regioni di un apposita sede di confronto con il Governo con il compito di individuare le linee guida per il concorso delle autonomie speciali, secondo le norme attuative dei rispettivi statuti, agli obiettivi della legge delega sul federalismo fiscale, il quale si è iniziato a realizzare con modifiche apportate dalla legislazione successiva. Si può osservare che il connotato più forte dell'autonomia finanziaria delle Regioni a statuto speciale e delle Province autonome sia rappresentato dalle quote di compartecipazione ai tributi erariali. Ogni statuto elenca le imposte erariali delle quali una quota percentuale è attribuita alla Regione, le aliquote eventualmente differenziate per ciascun tipo di imposta, la base di computo, le modalità di attribuzione, mentre talune specificazioni di dettaglio sono rimesse poi alle norme di attuazione. Occorre ricordare anche in questo caso che le compartecipazioni possono essere considerate tributi propri regionali solo ai fini della destinazione del gettito, mentre non lo sono per la restante parte della disciplina, come per quanto riguarda istituzione, soggetti passivi, base imponibile, sanzioni e contenzioso.

Il percorso italiano verso l'attuale assetto istituzionale si sviluppa in modo elastico: di fronte a un'iniziale dispersione, più che decentramento, delle forme di prelievo locale si assiste a una fortissima centralizzazione, che viene poi successivamente messa in discussione in vista di un

tentativo di riaffermazione dell'autonomia degli enti sub-statali. Si assiste quindi, da un lato, all'attribuzione e all'incrementare delle funzioni pubbliche in capo alle autonomie e, dall'altro lato, al tentativo di rendere decentrato il prelievo per garantire le risorse necessarie a coprire le spese amministrative. Di fronte alla rinnovata necessità di un prelievo legato al territorio, quale reazione all'irresponsabilità finanziaria degli amministratori locali, l'ordinamento italiano è costellato di alcuni tentativi di riforma a c.d. Costituzione invariata, fino ad arrivare alla fondamentale novella del 2001 che ha ridisegnato non solo le forme di finanziamento dei vari livelli di governo, ma che ha voluto proporre un nuovo modo di intendere le relazioni sia amministrative sia finanziarie tra i vari livelli di governo, grazie alla riscrittura dell'intero Titolo V della Carta fondamentale.

Il modello proposto dalla Costituzione non può essere immediatamente operativo, poiché necessita di un intervento da parte del legislatore ordinario per la sua concreta applicazione. Nelle more dell'emanazione della legge statale contenente i principi del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, avvenuta solo nel 2009, la Corte Costituzionale ha effettuato un'attività di interpretazione fondamentale per delineare i confini della finanza locale e di quella statale. La giurisprudenza ha dato un'interpretazione del dato costituzionale piuttosto limitante, poiché non è stata in grado di portare alle estreme conseguenze le spinte al decentramento che potevano immaginarsi nell'ispirazione della Riforma del 2001. Conseguentemente anche i successivi sviluppi normativi, che non si sono voluti emancipare dalla inibita interpretazione della Corte Costituzionale, hanno proposto un modello di fiscalità locale ancora di fatto molto dipendente dall'influenza statale.

2. Sovranità tributaria e riparto di competenze nelle Costituzioni

1. *Lo sdoppiamento dei poteri "sovrani" sul medesimo territorio in Belgio*

Il modello belga di relazione tra i vari livelli della finanza pubblica rientra nella tipologia di finanza funzionale di tipo aperto, ove cioè la Costituzione indica i principi e gli elementi fondamentali ma deve essere una legge a specificare e concretizzare l'effettiva tassonomia e l'operativo funzionamento dei vari ambiti fiscali e finanziari. Per comprendere a pieno l'operatività di un ordinamento siffatto è importante comprendere le relazioni, in generale, tra

i vari livelli istituzionali; la materia fiscale e finanziaria è, infatti, solo una tra le molte per le quali si assiste a una suddivisione o a una collaborazione tra Stato centrale e enti sub-statali per quanto riguarda la determinazione delle regole. Si rende perciò necessario indagare brevemente sulle modalità di attribuzione costituzionale delle competenze ai livelli di governo e sulla gestione delle eventuali sovrapposizioni, siano esse fisiologiche o patologiche. L'attribuzione delle competenze nei confronti di Stato o di Regioni e Comunità, piuttosto che delle altre strutture decentrate, deve essere analizzata mediante l'indagine della facoltà in capo a ciascun ente di determinare scelte proprie in dette materie, attraverso l'utilizzo di strumenti idonei.

L'iter istituzionale nel senso della federalizzazione dell'ordinamento, moltiplicando i livelli di governo, ha comportato una differenziazione delle fonti normative, poiché Stato, Comunità e Regioni dispongono di potestà normativa di rango primario¹⁸⁵. Il potere legislativo federale, secondo l'articolo 36 della Costituzione, è esercitato collettivamente dal Re, dalla Camera dei rappresentanti e dal Senato; mentre le Comunità, ai sensi degli articoli 127, 128, 129 e 130, per quanto di propria competenza, disciplinano con decreto avente forza di legge nell'ambito delle materie a esse attribuite dalle medesime norme, così come le Regioni, ai sensi dell'articolo 134, hanno il potere di emanare atti aventi forza di legge nei casi e secondo le modalità stabilite dalle leggi emanate in esecuzione dell'articolo 39 concernente l'attribuzione della potestà normativa di tali enti territoriali. L'organizzazione di tale pluralità di fonti è fondamentale per comprendere il ruolo svolto dal criterio distributivo delle competenze tra i vari livelli di governo.

Il criterio di riparto delle competenze tra Stato centrale e enti sub-statali varia a seconda che questi ultimi siano enti autonomi, quali Regioni e Comunità, oppure decentralizzati, quali Comuni e Province¹⁸⁶.

Quanto agli *enti autonomi*, come si è evidenziato durante il breve riepilogo del percorso riformatore dell'ordinamento belga, occorre ricordare che Regioni e Comunità hanno assistito alla crescita delle proprie rispettive competenze, per le quali dispongono del potere legislativo di emanare decreti, quali strumenti aventi rango equivalente alla legge statale. Le relazioni tra Stato centrale e livelli inferiori di governo sono caratterizzate dai principi di autonomia, di

185BIFULCO 1995, pp. 139 e 140.

186MALHERBE-TRAVERSA 2010, p. 217.

uguaglianza e delle competenze esclusive¹⁸⁷. La Costituzione, e le leggi speciali, determinano le competenze attribuite a ciascun livello istituzionale, escludendosi normalmente la possibilità di un conflitto tra più enti per la medesima materia. Il principio dell'esclusività impedisce che una materia attribuita a un certo livello di governo possa essere disciplinata da una fonte normativa di altro ente. La rigida separazione nelle competenze, principio che, come si vedrà, è stato messo parzialmente in discussione dall'evoluzione successiva, è stata più volte ribadita dal Consiglio di Stato.¹⁸⁸

La riforma del 1993, ribaltando almeno in teoria l'assetto precedente, inserisce all'articolo 35 della Costituzione il criterio della residualità delle competenze in capo a Regioni e Comunità¹⁸⁹, ma l'effettiva operatività del nuovo sistema necessita dell'emanazione di una legge speciale che effettui la ripartizione delle competenze residuali tra Regioni e Comunità e che determini le specifiche competenze federali.

Allo stato attuale pertanto la Costituzione enumera direttamente le competenze proprie delle Comunità, agli articoli da 127 a 130, identificandole in tre blocchi concernenti: in primo luogo, l'insegnamento e le materie culturali, nonché la cooperazione anche internazionale compresa la conclusione dei trattati nelle citate materie; in secondo luogo, le materie c.d. *personnalisables* e relativamente alle stessa la cooperazione anche internazionale compresa la conclusione dei trattati; e, in terzo luogo, l'uso della lingua nei settori dell'amministrazione, dell'insegnamento e delle relazioni sociali. Al contrario, per quanto riguarda l'attribuzione delle materie alle Regioni è necessario, ai sensi degli articoli 39 e 134, l'intervento del legislatore speciale, che, all'articolo 6 della legge speciale del 8 agosto 1980¹⁹⁰, ha individuato la maggior parte delle materie di loro competenza: governo del territorio, protezione dell'ambiente e politiche idriche, rinnovamento rurale e conservazione della natura, politiche abitative, politica agricola e della pesca marittima, politica economica, politiche dell'energia, disciplina relativa ai Comuni e alle Province, politiche dell'occupazione, lavori pubblici e

187MALHERBE-TRAVERSA 2010, pp. 218 e 219.

188BIFULCO 1995, p. 141.

189BIFULCO 1995, a p. 138, affermava all'indomani della Riforma che «tale mutamento nel criterio generale di distribuzione delle competenze è però in forte contraddizione col sistema attuale di riparto fondato su di una rigida elencazione legislativa delle materie di competenza regionale e comunitaria. Come è stato criticamente notato la sua entrata in vigore, condizionata all'entrata in vigore della legge che predispone condizioni e modi delle competenze residue, implicherà una totale riscrittura del criterio di riparto.»

190«Tale ultima disposizione ha tuttavia subito notevoli modifiche ad opera della L. sp. 8 agosto 1988, che da un lato ha cercato di perfezionare la distribuzione per blocchi di competenza e dall'altro ha cercato di rimediare in senso favorevole alle Regioni ai molti ritagli di competenza che lo Stato si era assicurato con la legge del 1980» (BIFULCO 1995, p. 137).

trasporti¹⁹¹.

Nell'esercizio delle proprie competenze Comunità e Regioni sono sottoposte, oltre che a restrizioni di carattere specifico o generale, ad alcuni principi di origine giurisprudenziale, quali quello di proporzionalità e quello di Unione economico-monetaria e di iniziativa economica¹⁹². Quanto al primo principio, la Corte di arbitrato ha affermato che Regioni, Comunità e Stato centrale non possono, nell'esercizio delle proprie competenze, rendere impossibile o esageratamente difficile l'esercizio delle competenze attribuite agli altri enti.¹⁹³

Il principio di Unione economico-monetaria e di iniziativa economica si ispira direttamente al principio comunitario del mercato interno e si sostanzia nella libertà di circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali su tutto il territorio nazionale, compresi gli enti diversi dallo Stato.¹⁹⁴

Gli enti *decentralizzati* o *subordinati* invece sono rappresentati soprattutto da Comuni e Province¹⁹⁵, ma anche da agglomerazioni e federazioni di Comuni, i quali sono enti previsti in Costituzione dagli articoli 165 e 166 ma quasi del tutto assenti nell'assetto istituzionale. Tali enti locali, pur riconducibili a categorie definite, mantengono alcuni tratti comuni come la dotazione di poteri di tipo amministrativo, la vocazione politica e la sottoposizione ai medesimi controlli.

Quanto al loro grado di autonomia l'articolo 41, prevede che «les intérêts exclusivement communaux ou provinciaux sont séglés par les conseils communaux ou provinciaux, d'après les principes établis par la Constitution»,¹⁹⁶ tuttavia l'articolo 162 sancisce che le istituzioni provinciali e comunali siano disciplinate dalla legge. Gli enti decentralizzati pertanto possono,

191ANGELINI-BENVENUTI 2013, a p. 217, afferma che «con riferimento, invece, all'individuazione delle materie di competenza delle Regioni, questa segue in buona parte quella che è stata la causa della loro creazione. Tali organi, infatti, nascono soprattutto per rispondere alle differenze “economiche-regionali, cioè non linguistiche”».

192MALHERBE-TRAVERSA 2010, p. 220.

193Sentenza della Cour d'Arbitrage n. 4 del 2 febbraio 1995.

194Sentenza della Cour d'Arbitrage n. 53 del 26 maggio 1999.

195Il Comune è una istituzione presente su tutto il territorio nazionale, mentre la Provincia non gode della stessa diffusione poiché vi sono zone, come i diciotto Comuni attorno alla capitale nella Regione bruxelloise, che non sono assegnate ad alcuna Provincia. Il Comune possiede personalità giuridica e istituzioni di governo propri, organizzati diversamente a seconda del territorio in cui si trova; detto livello istituzionale è la collettività politica locale per eccellenza perché, meglio degli altri enti, rappresenta l'idea di decentramento quale strumento di prossimità dell'ordinamento al cittadino. La Provincia, titolare anch'essa di personalità giuridica e di competenze amministrative, invece, può contare su poche occasioni di contatto diretto con i cittadini e deve cercare collaborazione con le entità superiori o inferiori, non essendo in grado di dare autonomamente vita a progetti di sviluppo economico e sociale» (MASTROMARINO 2013, p. 9 e ss.).

196«Art. 41. 1. Gli interessi esclusivamente comunali o provinciali sono regolati dai consigli comunali o provinciali, secondo i principi stabiliti dalla Costituzione».

in linea di principio, determinare in modo autonomo l'estensione delle proprie prerogative. Le competenze di tali enti sono enunciate, nel rispetto del principio costituzionale della decentralizzazione, rispettivamente dalla legge comunale, quanto alle materia della proprietà, della salute, della sicurezza nelle strade, nei luoghi e negli edifici pubblici, della gestione dei servizi comunali, della gestione dei compiti attribuiti da parte delle autorità di grado superiore e dell'insegnamento nei Comuni, e dalla legge provinciale, quanto alla gestione di beni e servizi provinciali, alle mansioni conferite da autorità superiori, nonché certi poteri in materia di polizia, sanità e insegnamento¹⁹⁷.

L'esercizio delle competenze è sottoposto tuttavia a notevoli limitazioni. In primo luogo, si deve osservare che non si tratta mai di competenze esclusive di Comuni e Province perché tali enti intervengono in modo subordinato rispetto ad altre autorità, quali Stato, Regioni e Comunità, dovendo rispettare sia gli atti normativi di natura legislativa o regolamentare di queste ultime sia la Costituzione¹⁹⁸. In secondo luogo, l'autonomia nell'esercizio delle competenze da parte di Comuni e Province è limitata per il permeante controllo effettuato sui loro atti: da un lato, l'attività degli enti locali territoriali può essere sottoposta al vaglio degli organi giurisdizionali federali, dall'altro lato, subisce un controllo di tipo politico poiché detti enti si pongono sotto la tutela degli organi federali, delle Regioni in particolare, i quali possono intervenire limitando la loro attività nell'interesse generale¹⁹⁹.

Grazie alla novella del 1993 allo Stato sono affidate competenze in base a un criterio residuale, anche se non mancano, all'interno della Costituzione, ambiti di attribuzione esclusiva allo stesso, come nel caso dell'organizzazione della giustizia di cui all'articolo 77, di alcuni aspetti degli enti decentralizzati di cui all'articolo 162, della difesa del territorio e del controllo della sicurezza collettiva di cui all'articolo 167, nonché della forza pubblica di cui all'articolo 182.

In altri ambiti ancora Comunità e Regioni sono competenti nell'esecuzione di discipline federali, come nel caso del rilascio del permesso di soggiorno ai lavoratori immigrati. Infine, vi sono alcuni ambiti in cui è stato necessario stabilire una cooperazione tra i diversi livelli di governo, nonostante il tentativo di rispettare il principio delle competenze esclusive da parte del legislatore speciale del 1980 che ha però raggiunto tale obiettivo solo nei casi in cui si

197MALHERBE-TRAVERSA 2010, p. 221.

198MALHERBE-TRAVERSA 2010, p. 222.

199MASTROMARINO 2013, p. 8.

sono individuati blocchi di competenze su materie omogenee²⁰⁰. La Corte di arbitrato, avente la funzione di risolvere i conflitti di competenza tra i diversi livelli di governo, ha inizialmente tentato di difendere l'esclusività delle competenze degli enti sub-statali, ma la giurisprudenza successiva ha introdotto elementi di flessibilizzazione, arrivando addirittura in certi casi a creare ambiti di concorrenza concorrente o di intervento statale.²⁰¹

Il sopra citato principio di rigida esclusività delle competenze ha ricevuto delle limitazioni attraverso l'introduzione di settori di competenza parallela tra più livelli di governo, soprattutto nei settori del commercio, della protezione dell'ambiente e della ricerca scientifica. L'esistenza di tale categoria di competenze parallele è stata riconosciuta dalla stessa Corte di arbitrato, la quale ha affermato che vi sono materie per le quali il fatto che i poteri attribuiti all'ente competente sono di carattere gestionale e di impulso, più che di carattere esclusivamente normativo, giustifica l'azione parallela di più livelli di governo²⁰².

In tale quadro istituzionale si inserisce la sesta fase della riforma dello Stato, nel tentativo di apportare maggiore chiarezza nel riparto delle competenze tra Stato, Comunità e Regioni, attraverso l'individuazione di blocchi di competenze omogenei. Si prevede infatti un ampio trasferimento di competenze in capo agli enti sub-statali per limitare fenomeni di sovrapposizione; le Regioni devono diventare gli enti motore nell'ambito dell'economia e dell'occupazione, mentre le Comunità nelle politiche per la famiglia e per la salute. Data la rilevanza degli ambiti trasferiti, alcune competenze in tali ambiti vengono lasciate allo Stato, soprattutto al fine di garantire l'uniformità su tutto il territorio. L'attività di razionalizzazione delle competenze tra i vari enti sub-statali dovrebbe quindi essere accompagnata da una politica collaborativa dove strumenti e istituti di concertazione possano diventare centrali nella definizione di strategie coordinate²⁰³.

Si può concludere che, per quanto riguarda il generale riparto di competenze e nonostante la tutela del principio di decentralizzazione, nell'ordinamento belga tutti gli organi periferici subiscono un certo grado di influenza da parte dello Stato e, in particolare, gli enti decentralizzati o subordinati sono fortemente limitati sia dal potere centrale sia da quello degli

200ANGELINI-BENVENUTI 2013 precisa, a p. 218, che «materie come quelle dell'energia, dell'economia e dell'occupazione sono affidate alla competenza esclusiva degli enti federati e, ciò nondimeno, l'ampiezza delle riserve dello Stato influisce in maniera decisiva su tali attribuzioni, impedendo l'attuazione di una vera e propria autonomia dei primi».

201Sentenze della Cour d'Arbitrage n. 21 del 2 marzo 1995 e n. 63 del 12 luglio 1995.

202BIFULCO 1995, p. 144.

203ANGELINI-BENVENUTI 2013, pp. 218, 219 e 220.

enti autonomi. Inoltre l'auspicata rigida suddivisione delle competenze tra i vari livelli di governo subisce un temperamento in taluni ambiti, anche grazie all'opera di interpretazione fornita dalla Cour d'Arbitrage, la quale consente che talune materie siano oggetto di contemporaneo interesse da parte di più enti sub-statali.

2. *Principi e regole di coordinamento dell'ordinamento spagnolo*

Anche per quanto riguarda la Spagna occorre analizzare le disposizioni costituzionali in merito al riparto delle competenze tra i vari livelli di governo perché solo in questo modo è possibile valutare la concreta possibilità di estrinsecazione del modello di finanza funzionale di tipo aperto in una struttura effettivamente decentrata. La Costituzione spagnola del 1978 fornisce un modello di Stato autonomico, quanto alla distribuzione territoriale del potere, caratterizzato dai criteri di autonomia, unità, solidarietà e cooperazione, nonché dal principio dispositivo e da quello dinamico.

Nella permanente tensione tra centralizzazione e decentramento, il principio di autonomia incontra il proprio limite in quello di unità, entrambi criteri presenti nell'articolo 2 della Carta fondamentale. Il principio di autonomia viene sviluppato nel Titolo VIII, dove l'articolo 137 prevede che «el Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses»,²⁰⁴ concetto concretizzato mediante le disposizioni di cui agli seguenti. Il principio di unità a sua volta, dopo essere emerso al comma secondo dell'articolo 1 secondo il quale «la soberanía nacional reside en el pueblo español, del que emanan los poderes del Estado»,²⁰⁵ viene affermato dall'articolo 138 comma 2 e dall'articolo 139.

L'articolo 2 riconosce anche il principio di solidarietà, quale limite all'autonomia e del quale costituisce contraltare. Di nuovo il Titolo VIII comporta lo sviluppo del citato criterio mediante gli articoli 138 comma 1 e 156 comma 1 e ad esso si fa riferimento sia al comma 2 dell'articolo 9 sia al comma 1 dell'articolo 40.

204 «Lo Stato si organizza territorialmente in municipi, in province e nelle Comunità Autonome che si costituiscono. Tutte tali entità godono di autonomia per la gestione dei rispettivi interessi.»

205 «La sovranità nazionale risiede nel popolo spagnolo da cui emanano i poteri dello Stato.»

Il principio della cooperazione, denominato anche di collaborazione e coordinamento,²⁰⁶ quale ispiratore delle relazioni tra potere centrale e Comunità autonome, non è esplicitamente enunciato in Costituzione ma dello stesso possono rinvenirsi alcuni concreti riferimenti, come agli articoli 103 comma 1, 149 comma 1 nn. 13, 15 e 16, nonché agli articoli 154 e 157 comma 3. Di fronte a queste indicazioni il Tribunale costituzionale,²⁰⁷ ha considerato il principio di cooperazione come implicito all'ordinamento spagnolo affermando che esso implica l'esistenza di un reciproco dovere di sostegno e di mutua lealtà tra i diversi livelli territoriali, senza che si intacchi il reciproco ambito di competenza.

Caratteristica propria dello Stato autonomico spagnolo è il principio dinamico, che comporta una continua tensione tra centro e periferia e provoca processi oscillatori di centralizzazione e decentramento.²⁰⁸

Altro principio peculiare è quello dispositivo, che concerne la facoltà di esercitare o meno l'autonomia politica sia per quanto riguarda la costituzione dei diversi territori in Comunità autonome sia per quanto riguarda le competenze che le stesse vogliono assumere. Quanto al primo aspetto il Titolo VIII della Costituzione prevede diversi procedimenti per accedere all'autonomia, dando la possibilità a soggetti territoriali preesistenti di costituirsi in Comunità autonome. L'articolo 143, dopo aver previsto al comma primo che «en el ejercicio del derecho reconocido en el artículo 2 de la Constitución, las provincias limítrofes con características históricas, culturales y económicas comunes, los territorios insulares y las provincias con entidad regional histórica podrán acceder a su autogobierno y constituirse en Comunidades Autónomas con arreglo a lo previsto en este Título y en los respectivos Estatutos»,²⁰⁹ disciplina il procedimento generale di accesso all'autogoverno. I procedimenti eccezionale e speciale sono rispettivamente normati dagli articoli 144 e 151. Dal procedimento prescelto deriva anche il novero delle competenze spettanti alle Comunità autonome, che se istituite ai sensi dell'articolo 143 potranno essere titolari di competenze più limitate, specificatamente indicate all'articolo 148, rispetto a quelle create secondo le regole dell'articolo 151, le quali non devono attendere il termine di cinque anni prescritto dal

206 GARCÍA GUERRERO 2008, p. 4.

207 Sentenze del Tribunal Constitucional n. 18/1982, 80/1985 e 96/1986.

208 GARCÍA GUERRERO 2008, pp. 5 e 6.

209 «Nell'esercizio del diritto alla autonomia riconosciuto nell'articolo 2 della Costituzione, le province limitrofe dotate di comuni caratteristiche storiche, culturali ed economiche, i territori insulari e le province costituenti entità regionali storiche, potranno accedere all'autogoverno e costituirsi in Comunità Autonome in base a quanto previsto in questo Titolo e nei rispettivi Statuti.».

comma 2 dell'articolo 148 per ampliare le proprie competenze nel quadro fissato dall'articolo 149. In virtù di tale duplice meccanismo, nel primo periodo di vigenza della Costituzione, si è creata un'asimmetria tra Comunità autonome soprattutto in materia di sanità e istruzione, che è andata via via a mitigarsi nel tempo. Le Comunità istituite ai sensi dell'articolo 143 infatti sono gradualmente pervenute, mediante la riforma dei propri Statuti decorsi cinque anni, alla graduale acquisizione della facoltà di assumere le competenze già spettante alle altre. Attualmente pertanto si può affermare che tutte posseggano competenze simili, salvo alcune rilevanti specificità: i c.d. *fatti differenziali*.²¹⁰

Il secondo aspetto proprio del principio dispositivo fa invece riferimento al fatto che sono le Comunità autonome stesse a poter decidere il proprio livello di autogoverno, potendo scegliere se esercitare una determinata materia includendola o meno nel proprio Statuto. Detta facoltà trova riferimento costituzionale agli articoli 147 comma 2, 148, quanto alle competenze ammesse per le Comunità di cui all'articolo 143 nel termine dei primi cinque anni dalla propria istituzione, e 149 comma 3, quale facoltà ammessa per gli enti di costituzione ordinaria in seguito alle riforme statutarie, possibile una volta decorso il termine prescritto, e senza limiti di tempo per le Comunità di cui all'articolo 151. In generale quindi la Costituzione lascia alle Comunità autonome libertà nella decisione di quali materie includere nei propri Statuti e, quindi, di quali competenze assumere la responsabilità,²¹¹ tutto ciò ovviamente nel rispetto delle prescrizioni costituzionali. Il criterio, così strutturato, implica la possibilità della costituzione di uno Stato autonomo asimmetrico, potendo gli enti sub-statali non avere le medesime competenze.²¹²

Quanto all'articolo 148 la norma elenca una serie di materie nelle quali le Comunità

210 GIRÓN REGUERA, p. 13, afferma che le situazioni di differenziazione sono cinque – il regime di diritto civile forale, il pluralismo linguistico, un livello intermedio diverso dalle province denominato *Diputaciones forali* nei Paesi Baschi e *Cabildos* nelle Isole Canarie e Baleari, proprie forze di polizia e il sistema di finanziamento – e che si manifestano nelle diverse Comunità autonome nel seguente modo: Paesi Baschi: territori formali, lingua, diritto civile forale, polizia propria e sistema di finanziamento speciale; Catalogna: lingua, diritto civile speciale e polizia propria; Galizia: lingua e diritto forale; Navarra: diritto civile forale, polizia propria, sistema di finanziamento speciale e lingua nell'area basca; Canarie: Cabildos, particolare regime economico e fiscale; Baleari: lingua, consigli insulari e diritto civile speciale; Comunità Valenciana: lingua e diritto civile; Aragona: diritto civile.

211 In tal senso si veda GIRÓN REGUERA che a pp. 9 e 10 precisa come «la Costituzione non attribuisce le competenze alle CCAA. Ciascuna CA poteva scegliere liberamente le competenze che voleva assumere nel suo statuto. L'acquisizione di competenze da parte delle CCAA infatti dipende dalla loro stessa volontà. Dunque, la puntuale delimitazione delle competenze delle CCAA non è effettuata direttamente a livello costituzionale, le competenze della rispettiva CA sono contenute nei singoli statuti. Le CCAA possono determinare la quantità delle proprie competenze attraverso lo statuto.»

212 GARCÍA GUERRERO 2008, p. 5.

autonomiche possono avere competenza, mentre l'articolo 149 prescrive gli ambiti di responsabilità dello Stato prevedendo poi una clausola residuale secondo la quale «la materias no atribuidas expresamente al Estado por esta Constitución podrán corresponder a las Comunidades Autónomas, en virtud de sus respectivos Estatutos».

Per le materie incluse nell'articolo 149 occorre operare un'ulteriore differenziazione: vi sono materie per le quali la competenza dello Stato è esclusiva, assoluta o limitata, altre per cui la responsabilità è condivisa con le Comunità autonome e altre ancora per cui si verifica una competenza concorrente o indistinta. Quanto alle materie di *competenza esclusiva assoluta* dello Stato è in capo a quest'ultimo la funzione legislativa, regolamentare ed esecutiva escludendosi qualsiasi intervento delle Comunità autonome. Vi sono tuttavia dei casi quali la nazionalità, l'immigrazione, l'emigrazione, lo statuto degli stranieri e il diritto di asilo, le relazioni internazionali, l'amministrazione della giustizia, per i quali si verifica un parziale intervento da parte delle Comunità autonome.²¹³ La costituzionalità delle disposizioni statutarie che legittimano tale intervento risiede in un'interpretazione fornita dal Tribunal Constitucional. Quest'ultimo ha sancito il principio secondo il quale, quando una certa competenza esclusiva non è delimitata nella portata e nel contenuto e una sua parte può non essere di sola responsabilità del potere centrale, può accadere che uno Statuto, mediante un'opera interpretativa della Costituzione, attribuisca a se stesso la competenza, potendo essere censurato dal solo Tribunal Constitucional.²¹⁴

L'intervento statutario non può però in alcun modo indebolire il quadro dettato dall'articolo 149 snaturandone il contenuto. Se si rendesse necessario specificare la portata delle materie di competenza statale, la disciplina normativa statutaria deve farlo in modo da favorire una maggiore aggregazione delle competenze autonome che si correlano con quelle statali e da non impedire il dispiegamento completo delle funzioni proprie della competenza statale regolata dall'articolo 149. Quanto alle materie di *competenza esclusiva relativa* occorre

213 Nell'ambito di nazionalità, immigrazione, emigrazione, statuto degli stranieri e diritti di asilo alcuni statuti si riservano competenze sulle politiche di accoglienza degli immigrati e sulle misure necessarie all'integrazione sociale ed economica nonché alla partecipazione sociale; quanto alle relazioni internazionali sono stati previsti i cosiddetti uffici all'estero e sono state regolamentate le relazioni con l'Unione Europea; quanto all'amministrazione della giustizia lo Statuto della Catalogna ha previsto un Tribunale superiore di giustizia quale ultima istanza giurisdizionale dei processi iniziati in quella Comunità e un Consiglio di giustizia catalano quale organo di governo dei giudici in Catalogna, è poi attribuita al governo locale la competenza normativa sul personale non giudiziario al servizio dell'amministrazione della giustizia e sui mezzi materiali inerenti, nonché l'indizione dei concorsi per ricoprire le sedi scoperte di magistrati, giudici e procuratori.

214 Sentenze del Tribunal Constitucional n. 24/2007 e n. 247/2007.

distinguere la situazione in cui la riserva del potere centrale comprende una sola funzione su una certa materia,²¹⁵ come ad esempio la funzione legislativa,²¹⁶ da quella in cui si fa riferimento alla totalità delle funzioni per una parte della materia.²¹⁷ Si parla di *competenze condivise* quando la legislazione fondamentale spetta allo Stato mentre la legislazione di dettaglio è in capo alle autonomie. La legislazione fondamentale persegue un minimo comune denominatore ed è lo stesso potere centrale a delineare che cosa si intende per “fondamentale”, anche se sotto il controllo del Tribunal Constitucional. La giurisprudenza di questa Corte ha chiarito che non è possibile svuotare l'ambito di competenze spettante alle Comunità autonome, ampliando fuori misura ciò che si considera fondamentale in quanto sarebbero private di contenuto le leggi e i regolamenti di sviluppo in capo alle autonomie.

All'interno di tale categoria rientrano numerose materie, tra cui le basi delle obbligazioni contrattuali di diritto civile, i fondamenti e il coordinamento generale della sanità, la legislazione fondamentale e il regime economico della previdenza sociale e le basi del regime giuridico delle amministrazioni pubbliche. Inoltre esistono altri ambiti per i quali le competenze normative delle Comunità autonome sono condizionate da quanto stabilito in una legge organica, che non si limita a regolare ciò che è basilare ma può estendersi a ciò che ritiene necessario, nonché alle competenze regolamentari ed esecutive. Ad esempio la legge organica delle forze e del corpo di sicurezza dello stato, concernente la pubblica sicurezza che è materia di competenza statale, dispone che possono essere istituite forze di polizia autonome. La Costituzione, all'articolo 152, prevede poi un intervento delle Comunità nell'organizzazione delle circoscrizioni all'interno di quanto stabilito dalla legge organica del potere giudiziale. Inoltre è sempre la Carta fondamentale che all'articolo 157 riconosce che le competenze finanziarie delle Comunità sono esercitate in conformità con quanto stabilito dalla legge organica di finanziamento delle Comunità autonome. La definizione delle *competenze concorrenti* è da ricavare dalla giurisprudenza costituzionale e può sintetizzarsi col riferimento a quei casi in cui su una stessa materia concorrono vari titoli competenziali. La

215 Esempi sono la legislazione commerciale, penale e penitenziaria, legislazione processuale, legislazione del lavoro, ecc.

216 Si precisa che secondo la giurisprudenza costituzionale il concetto di legislazione comprende qualsiasi tipo di norma e la sua finalità è quella di mantenere l'uniformità nell'ordinamento giuridico di una materia.

217 Si tratta dei casi di legislazione, ordinamento e concessioni relative alle risorse e alle utilità idrauliche quando le acque scorrono attraverso più di una Comunità autonoma e l'autorizzazione delle installazioni elettriche quando le relative utilità interessino un'altra Comunità o il trasporto di energia sia diretto all'esterno del proprio ambito nazionale, oppure opere pubbliche d'interesse generale o la cui realizzazione interessi più di una Comunità autonoma, ecc.

sentenza n. 125/1984 si riferisce alla materia del turismo che è di competenza esclusiva delle Comunità ma che, in virtù del suo legame con il commercio estero, può richiedere interventi da parte del potere centrale. Lo stesso fenomeno si verifica, secondo la sentenza n. 113/1983 per la competenza statale di vigilanza delle coste che può comprendere, quando lo esigano i fini della difesa nazionale, il controllo del traffico marittimo e, di conseguenza, anche quello delle barche da pesca. Si utilizza invece la denominazione di competenze indistinte in relazione a quei casi in cui il potere dello Stato e quelli delle Comunità possono intervenire indistintamente in una certa materia, come ad esempio nel caso della cultura.

Il sistema così delineato è ulteriormente complicato da previsioni costituzionali, quali il terzo comma dell'articolo 149 e l'articolo 150. Nell'articolo 149 sono infatti previste tre clausole di chiusura del sistema di ripartizione delle competenze: la c.d. clausola residuale, secondo la quale le competenze non espressamente attribuite allo Stato possono competere alle Comunità mediante introduzione delle stesse nei propri statuti precisandosi che, allo stesso tempo, le competenze non inserite spettano allo Stato cui competono quindi poteri residui non contenuti fra quelli a esso riservati né assunti dalle Comunità nei propri statuti; la c.d. clausola preferenziale o di preminenza del diritto statale, secondo cui le norme statali prevalgono in caso di conflitto con quelle locali negli ambiti non espressamente attribuiti alla competenza esclusiva delle Comunità autonome; e la c.d. clausola di suppleanza o di suppletività del diritto statale, secondo cui il diritto statale è suppletivo del diritto locale quando occorre colmare una lacuna legale nel diritto delle Comunità autonome. L'articolo 150 a sua volta prevede ulteriori meccanismi di ripartizione delle competenze tra diversi livelli di governo. In primo luogo si prevede che lo Stato possa attribuire alle Comunità la facoltà di emanare norme legislative che regolino materie di sua spettanza all'interno dei principi, delle basi e delle direttive prescritte dalla una legge quadro di cui al comma primo. In secondo luogo lo Stato, attraverso la legge organica di trasferimento delle competenze di cui al comma secondo, può trasferire e delegare alle Comunità competenze dello stesso potere centrale che per loro natura siano suscettibili di trasferimento o delega, riservandosi però forme di controllo e provvedendo contestualmente al corrispondente trasferimento di mezzi finanziari.²¹⁸ Infine il terzo comma consente allo Stato di emanare leggi per armonizzare

218 Si ritiene che l'articolo 150 comma secondo consenta di accrescere gli ambiti competenziali delle Comunità, ma che le materie trasferite o delegate possano essere recuperate dallo Stato e, pertanto, le stesse non possano essere incluse all'interno degli statuti; tuttavia di fronte a tale opinione dominante parte della dottrina ha

disposizioni normative delle Comunità, anche in caso di materie attribuite alla loro competenza, qualora lo esiga l'interesse generale; in tal caso il legislatore statale può emanare norme che stabiliscono i principi necessari per armonizzare le differenti legislazioni locali.²¹⁹

Gli elenchi delle materie contenuti in Costituzione, che non hanno carattere esaustivo per quanto riguarda tutte le competenze pubbliche, e la stessa struttura dell'ordinamento, per la quale in realtà sono poche le materie di competenza autenticamente esclusiva delle Comunità autonome in quanto lo Stato ha titoli trasversali e generici che gli consentono di intervenire nelle materie riservate alle autonomie, producono una frequente tensione dialettica tra i diversi livelli di governo. Nonostante le relazioni tra ordinamento statale e ordinamento delle Comunità autonome non siano regolate dal principio di gerarchia, si assiste ad un alto grado di conflittualità e sono frequenti le sovrapposizioni di competenze.²²⁰

Quanto agli enti territoriali minori, quali i Comuni e le Province enti di natura essenzialmente amministrativa e sprovvisti di potestà legislativa, occorre sottolineare che anche per essi vale il principio dispositivo, secondo il quale l'accesso all'autonomia non è obbligatorio ma dipende dalla volontà degli stessi. L'articolo 137 stabilisce che lo Stato si organizza territorialmente in Comuni, Province e Comunità autonome che si costituiscono e che i medesimi godono di autonomia nella gestione dei propri interessi. La legge di base del regime locale affida ai Comuni un insieme di attribuzioni che rappresentano l'espressione del livello più immediatamente vicino ai bisogni del cittadino e del territorio, quali l'urbanistica, il traffico urbano, l'illuminazione e la pulizia, e prevede la possibilità che gli stessi possano dotarsi di forme associative e consortili per la realizzazione dei servizi di loro competenza. La Provincia è costituita da municipi limitrofi ed è dotata di autonomia amministrativa con propri relativi organi. La legge di base del regime locale attribuisce alle Province il coordinamento dei servizi municipali, l'assistenza e la cooperazione giuridica, economica e tecnica dei municipi, la prestazione di servizi intermunicipali, il patrocinio degli interessi della Provincia e l'adozione del piano provinciale annuale di cooperazione delle opere e dei servizi municipali. Le Comunità autonome inoltre possono stabilire leggi e norme di attuazione per le istituzioni che operano nel proprio territorio, quali appunto Comuni e Province. In

affermato che non vi dovrebbero essere difficoltà a includere dette materie negli statuti. (GARCÍA GUERRERO 2008, p. 19)

219 GARCÍA GUERRERO 2008, pp. 17 e ss.

220 GIRÓN REGUERA, p. 9.

maniera ancora più rilevante, anche per i Comuni e per le Province si assiste a un esercizio limitatamente autonomico nell'estrinsecazione delle proprie competenze. Nonostante l'attribuzione a detti enti di numerose e importanti funzioni amministrative, essi risultano dipendenti dai livelli superiori di governo per quanto riguarda la gestione dei propri interessi.

3. *La Costituzione italiana dopo la Riforma del Titolo V*

Ovviamente anche per l'Italia è utile indagare il modello di riparto delle Competenze scelto in Costituzione, tenendo presente che nel 2001 è stata approvata la Riforma del Titolo V della Costituzione che ha mutato la concezione stessa mediante la quale intendere i rapporti tra i vari livelli di governo. Pertanto è sulla base delle novità introdotte da quella legge che occorre oggi analizzare il modo in cui si esplica la struttura di finanza funzionale di tipo aperto.

Tra le principali innovazioni avanzate dalla novella, che disciplina l'assetto finanziario, fiscale e tributario italiano, vi è la modifica dell'articolo 114 della Costituzione, il quale ora afferma che la Repubblica, intesa quale Stato-ordinamento, è costituita dai Comuni, dalle Province, dalle Città metropolitane, dalle Regioni e dallo Stato, inteso quale Stato-persona, e che tali enti si trovano in condizione di pariteticità reciproca: tra questi soggetti non si verifica alcun rapporto di gerarchia, ma risultano tutti egualmente fondanti la Repubblica. La versione precedente della norma non menzionava lo Stato, perché si dava per scontato che esso coincidesse con la Repubblica e che fosse in una posizione di preminenza rispetto agli altri enti territoriali.²²¹ Attualmente invece la differenza tra Stato, Regioni, Province, Comuni e Città metropolitane non consiste più nel livello istituzionale ove si posizionano, ma va ricercata dal punto di vista funzionale dal momento che essi hanno compiti diversi all'interno dell'ordinamento in una situazione di sostanziale parità.

Non si può tuttavia ignorare che gli Enti territoriali minori si differenziano sostanzialmente dallo Stato e dalle Regioni per la loro carenza di potestà legislativa. Il prelievo tributario infatti, per essere costituzionalmente legittimo, deve rispettare le disposizioni di cui agli articoli 53 e 23 della Carta fondamentale, concernenti, da un lato, i principi di capacità contributiva e di progressività e, dall'altro, il rispetto della riserva relativa di legge. Da quest'ultimo punto di vista appare d'immediata evidenza l'importanza della differenza tra

²²¹ GALLO 2002 a, p. 586.

Stato e Regioni, da un lato, e gli altri enti sub-statali, dall'altro lato: solo i primi hanno la facoltà costituzionalmente ammessa di legiferare e, quindi, in campo tributario, di determinare gli elementi essenziali della fattispecie impositiva.

La consapevolezza che la Riforma del Titolo V ha costituzionalmente sancito l'equiordinazione tra gli enti costitutivi la Repubblica è un importante punto di partenza per l'osservazione dello sviluppo in senso federale del sistema finanziario e tributario. Le autonomie sono tutelate mediante propri statuti, poteri, funzioni e potestà regolamentari che devono essere esercitati ed emanati in funzione dell'organizzazione e dei compiti loro attribuiti.²²² Si immagina un sistema nel quale a Città metropolitane, Comuni, Province, Regioni e, perfino, Stato viene data, almeno teoricamente, la medesima importanza e per il quale, quindi, non potrebbe concepirsi una ripartizione delle risorse che comporti l'assorbimento del sistema finanziario locale da parte di quello centrale.²²³ Emerge la necessità che, a fianco di un formale riconoscimento di parità degli enti costitutivi della Repubblica, vi sia un effettivo e corrispondente decentramento delle funzioni di entrata e di spesa: solo in questo modo l'autonomia di un soggetto istituzionale può dirsi compiuta e non solo auspicata, solo così, infatti, sarà possibile che quell'ente gestisca in modo indipendente dallo Stato centrale le risorse per lo svolgimento delle proprie funzioni nel modo più congeniale alla collettività e al territorio di riferimento.

Importante implementazione in senso federalista è stata data dalla riscrittura dell'articolo 117 della Carta fondamentale²²⁴ che, nel suo primo comma, equipara il legislatore statale a quello regionale affermando che «la potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali». Successivamente viene enunciato il criterio di ripartizione delle materie oggetto di legiferazione mediante una tecnica speculare rispetto a quella vigente prima del 2001: si individuano così al secondo comma gli ambiti per cui lo Stato ha legislazione esclusiva, al terzo quelli per cui vi è legislazione concorrente e, infine al quarto comma, la clausola residuale relativa alle esclusive facoltà legislative regionali. Si ricava quindi un modello per cui, a prescindere dalle materie riservate allo Stato, la potestà generale

222 PEREZ 2003, p. 675.

223 TOSI-GIOVANARDI 2006, p. 2477.

224 TOSI-GIOVANARDI 2006, p. 2478.

sembra essere affidata alle Regioni, in un'ottica di decentramento legislativo. Degna di particolare attenzione è poi la legislazione concorrente, che risulta molto più estesa rispetto al passato,²²⁵ ove il compito di legiferare è assegnato alle Regioni le quali, a loro volta, devono operare rispettando i principi fondamentali riservati alla determinazione statale.²²⁶ Inoltre il sistema delineato dall'articolo 117 comporta l'apposizione dei limiti comunitari e internazionali immediatamente in capo alle Regioni indipendentemente dalla mediazione statale: se già prima delle Riforma era scontata la prevalenza del diritto sovranazionale su quello interno e locale, con la nuova disposizione si vuole rendere evidente la necessità che le Regioni ne tengano direttamente conto nelle proprie scelte legislative.²²⁷

Al nuovo modello di riparto della sovranità impositiva corrisponde una diversa distribuzione delle funzioni amministrative in capo ai vari enti che costituiscono la Repubblica: il nuovo articolo 118 della Costituzione prevede che esse «sono attribuite ai Comuni, salvo che, per assicurarne l'esercizio unitario, siano conferite a Province, Città metropolitane, Regioni e Stato, sulla base dei principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza». Emerge in questo modo un ulteriore e fondamentale stimolo al federalismo: la risposta alle esigenze dei cittadini deve avvenire, ordinariamente, al livello di governo più vicino a loro. Solo qualora le dimensioni o le competenze dell'ente dovessero dimostrarsi inadeguate a un corretto espletamento delle proprie funzioni amministrative, sarà necessario l'intervento di un livello di governo diverso in grado di offrire il giusto servizio alla collettività. In questo modo si è cercato un equilibrio tra le istanze di decentramento e la necessità di assicurare un valido correttivo qualora fosse doveroso un intervento alternativo.

L'articolo 118 prevede poi che gli Enti locali siano «titolari di funzioni amministrative proprie e di quelle conferite con legge statale o regionale, secondo le rispettive competenze»: la Costituzione individua così due gruppi distinti di compiti pubblici sia dal punto di vista della definizione che del funzionamento e ciò si riflette sulle fonti del loro finanziamento. In via generale le funzioni proprie degli enti sub-statali, in base all'autonomia finanziaria loro

225 PEREZ 2003, p. 663.

226 BUCCICO 2009, a p. 1307, afferma che «data la rilevanza delle materie rimesse alla competenza concorrente dall'art. 117, comma 3, è quanto mai necessario procedere alla determinazione dei principi fondamentali statali così da consentire che gli interventi dei legislatori regionali siano previamente, e coerentemente, riconducibili al quadro normativo di principio di fonte statale. La base legislativa sembra, così, nella fase di transizione, necessaria e non prescindibile».

227 BUCCICO 2009, p. 1305.

riconosciuta, dovrebbero essere finanziate per mezzo di risorse proprie, secondo la corrispondente autonomia tributaria, ma anche per mezzo di partecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio e da parte di un fondo perequativo costituito per il finanziamento dei territori con minore capacità fiscale per abitante. Le funzioni ulteriori, che vengono attribuite con legge dai livelli di governo superiori, invece dovrebbero essere finanziate con interventi ad hoc da parte dell'ente attribuyente,²²⁸ in modo da garantirne il corretto adempimento senza una significativa incidenza sull'andamento ordinario dell'ente. Quanto detto assume ancora più pregnanza alla luce della considerazione per cui gli interventi solitamente attribuiti alle autonomie da parte degli enti di governo centrale sono rappresentati da funzioni molto gravose dal punto di vista economico, come ad esempio quelle relative ai trasporti, che per non pesare eccessivamente sui bilanci locali devono essere supportati da un contestuale e idoneo finanziamento.²²⁹ Dall'analisi delle disposizioni in esame è evidente la crescita d'importanza degli enti sub-statali nell'esecuzione di quelle funzioni per cui è richiesto lo sforzo tributario: a una preminenza nello svolgimento delle attività amministrative, dovrebbe corrispondere una maggiore autonomia finanziaria, su cui, a sua volta, dovrebbe rispecchiarsi un'effettiva autonomia tributaria. Dovrebbe così crearsi un collegamento tra prelievo, imposto in ambito locale, e finanziamento delle funzioni pubbliche, offerti alla collettività di riferimento da parte delle amministrazioni.

La nuova versione dell'articolo 119 della Costituzione²³⁰ sottolinea un aspetto fondamentale: le funzioni e le risorse sono fattori da considerare in stretta interconnessione perché senza risorse non si possono esercitare le funzioni amministrative e, dallo speculare punto di vista, l'esercizio delle funzioni ha come presupposto l'esistenza e la disponibilità delle risorse stesse.²³¹ Queste ultime sono alimentate dal prelievo tributario e, nei casi previsti dalla legge,

228 PERRONE 2004, p. 1177.

229 PEREZ 2003, p. 676.

230 L'articolo 119 della Costituzione nella sua formulazione precedente assicurava sulla carta autonomia finanziaria alle Regioni mediante l'attribuzione di tributi propri e di quote del gettito proveniente dai tributi erariali; per provvedere a scopi determinati, quali la valorizzazione del Sud del Paese e delle Isole, erano investiti fondi speciali dello Stato. L'articolo 117 attribuiva poi alle Regioni le competenze legislative relative alle singole materie di interesse locale e l'articolo 118 conferiva loro funzioni amministrative inerenti al territorio nonché ne delegava delle ulteriori; BATISTONI FERRARA-BELLÉ 2009, p. 251.

231 PEREZ 2007, a p. 54, afferma che il primo comma dell'articolo 119 «descrive l'autonomia finanziaria degli enti ivi contemplati, come autonomia di entrata e di spesa (il testo del 1948 si riferiva solo all'autonomia finanziaria). E ci si può domandare in che cosa potrebbe consistere l'autonomia finanziaria, anche senza le specificazioni aggiunte nel 2001, se non fosse riferibile alle entrate e alle spese degli enti cui è riferita. D'altronde le Regioni sono state istituite per questo. Se non disponessero di autonomia finanziaria e se dipendessero dai trasferimenti statali per tutte le funzioni loro affidate, ci si potrebbe interrogare sul

dal fondo perequativo, mentre il ricorso all'indebitamento è consentito solo per gli investimenti. L'articolo 119, nel sancire il principio dell'autosufficienza finanziaria, dispone che le entrate ordinarie debbano costituire lo strumento per coprire, in modo integrale e indistinto, le funzioni dei diversi enti. Questa fondamentale relazione tra spese ed entrate si pone come base per le disposizioni costituzionali concernenti i rapporti finanziari tra i vari livelli di governo. La norma in analisi, nel disporre che le risorse consentono agli enti sub-statali di finanziare in modo integrale le funzioni pubbliche loro attribuite, non dovrebbe poter lasciare margini esposti a un'insufficiente copertura finanziaria: secondo la Costituzione l'adeguatezza del modello di prelievo è indispensabile per il sostentamento dei beni e dei servizi che devono essere garantiti ai cittadini. Quest'ultimo è l'obiettivo cardine di un ordinamento finanziario che, se correttamente inteso, non può essere considerato come fine a se stesso, ma deve rivolgersi verso la cura degli interessi ritenuti fondamentali per la collettività.

L'autonomia degli enti sub-statali non può quindi essere considerata indipendentemente dall'influenza reciproca che entrate e spese hanno tra loro e, insieme, sull'indipendenza politica e amministrativa degli enti decentrati rispetto allo Stato centrale. Da questo stretto legame emerge che il vincolo dell'integrale finanziamento presuppone: in primo luogo la concreta individuazione dei compiti propri e attribuiti all'ente, in secondo luogo la gradazione dell'esercizio delle funzioni da garantirsi alla collettività secondo un criterio di ragionevolezza e, infine, il computo dei costi delle funzioni così individuate. La differenziazione che potrebbe venire in questo modo a crearsi tra i vari territori nell'esercizio delle funzioni può ritenersi necessaria per dare effettività e consistenza a un sistema che dovrebbe sì essere fondato sul federalismo, ma che deve anche sempre regolarsi sul limite dell'unitarietà²³² cui devono rivolgersi le scelte degli organi di governo sia centrale sia locale.

Occorre leggere l'articolo 119 della Carta fondamentale alla luce delle disposizioni precedenti, concernenti l'equiordinazione degli enti nella composizione della Repubblica di cui all'articolo 114 e la rinnovata suddivisione della potestà legislativa tra Stato e Regioni di cui all'articolo 117. Il dibattito dottrinario sull'effettiva portata innovatrice della Riforma del 2001 trova nella norma sull'autonomia finanziaria degli enti sub-statali la principale zona

significato della loro autonomia, ma, soprattutto, sull'utilità della loro previsione».
232 COCIANI 2011, pp. 60 e ss..

d'interesse. Accanto a chi vede nel rinnovato articolo 119 un forte mutamento di prospettiva in senso federalista,²³³ si trovano voci più caute che ammettono che la struttura concreta del futuro modello finanziario e fiscale potrà giudicarsi solamente alla luce della legislazione ordinaria.²³⁴ Solo quest'ultima infatti, sarà in grado di rendere tangibile il sistema e potrà valutarsi la capacità innovativa della Riforma. Chi al contrario si muove in una prospettiva meno diffidente rileva come, nell'ottica della parificazione istituzionale prevista dall'articolo 114, non sarebbero più possibili forme di finanziamento che si incentrino prevalentemente sui trasferimenti da parte del centro. Se a ciò si aggiunge la nuova rilevanza del legislatore regionale e l'affermato riconoscimento a livello costituzionale dell'autonomia tributaria di Regioni, Province, Comuni e Città metropolitane, questi autori prendono atto che la ripartizione delle forme del prelievo tributario tra i vari enti si mostra come una necessità istituzionale.²³⁵

Come anticipato si deve osservare come la Riforma del 2001 abbia invertito le modalità di attribuzione delle competenze tra Stato e Regioni all'interno della Costituzione. Oggi solo le materie espressamente indicate nell'articolo 117 sono attribuite allo Stato, mentre tutte le altre sono di competenza regionale. Si individuano poi, sempre all'articolo 117, materie di competenza concorrente per le quali lo Stato deve dettare i principi generali, mentre le Regioni hanno il compito di disciplinare la normativa di dettaglio. L'intenzione della novella dovrebbe essere nel senso di implementare l'attenzione e l'importanza delle autonomie rispetto allo Stato centrale. Tuttavia la qualità delle materie tassativamente elencate al comma secondo dell'articolo 117 e il funzionamento delle competenze concorrenti inficiano una reale preminenza dei livelli inferiori di governo rispetto a quello centrale. Come si vedrà, infatti, l'ambito tributario è uno degli ambiti ove tale contraddizione è più evidente: da un lato infatti si proclama costituzionalmente l'autonomia di entrata e di spesa degli enti sub-statali,

233 TOSI-GIOVANARDI 2006, a p. 2478, commenta che «non ci sembra [...] che possano essere condivise le letture svalutative della portata autonomistica del nuovo art. 119 Cost.».

234 NIKIFARAVA 2004, a p. 957, afferma che «la formulazione generica dell'art. 119 Cost. rende evidente sia la necessità di un intervento attuativo da parte del legislatore statale, sia l'esistenza di un ampio spazio di manovra lasciato al legislatore ordinario nel configurare in concreto le caratteristiche dell'autonomia finanziaria delle Regioni e degli Enti locali. In attesa di questo intervento si pone il problema dell'applicazione dell'art. 119 Cost. a legislazione invariata, da cui deriva il ruolo fondamentale della Corte Costituzionale», mentre a p. 958 ribadisce che «da un primo esame dell'art. 119 Cost. si ricava l'impressione che la norma, pur enunciando gli aspetti fondamentali del nuovo assetto dell'autonomia finanziaria degli Enti territoriali, non sia della tipologia self executing: essa necessita, infatti, di un intervento legislativo per la sua piena attuazione».

235 TOSI-GIOVANARDI 2006, p. 2479.

dall'altro l'attribuzione della competenza tributaria è limitata nelle stesse premesse dettate dalla Carta fondamentale.

3. Le competenze fiscali degli enti sub-statali

1. *L'autonomia tributaria in Belgio e le limitazioni dello Stato centrale*

Le modifiche istituzionali legate all'evoluzione in senso federale dello Stato belga hanno ovviamente coinvolto anche la materia tributaria. Al contrario di quanto affermato per le competenze di spesa, non è possibile delineare una netta distinzione tra fiscalità degli enti autonomi e quella degli enti decentralizzati.²³⁶ Il regime di ripartizione delle competenze in campo fiscale tra Stato centrale, Regioni e Comunità presenta notevoli differenze rispetto al regime previsto per le competenze materiali, sia per quanto riguarda le fonti sia per i principi. La Costituzione belga, dopo aver sancito il principio di legalità per la determinazione di tributi e dopo aver garantito all'articolo 170 agli enti sub-statali la potestà di imporre tributi in seguito alla decisione dei rispettivi consigli, prevede agli articoli 175, 176 e 177 che la determinazione dei tributi di Regioni e Comunità sia rinviata a una legge speciale. Come già precisato, detto strumento normativo è da considerarsi intermedio, nella gerarchia delle fonti, tra Costituzione e legge ordinaria; la procedura aggravata di approvazione della stessa è stabilita dal comma terzo dall'articolo 4 della Costituzione, così come richiamato dal primo comma dell'articolo 175 e prevede una modalità cooperativa poiché è necessaria l'approvazione di entrambe le Camere, con maggioranze speciali, al fine di rispettare tutti i gruppi linguistici.²³⁷

Le competenze fiscali delle Comunità e delle Regioni sono classificabili in due tipologie: le competenze possono essere esercitate in base al potere derivante dalla Costituzione oppure possono essere trasferite da parte dello Stato federale.

²³⁶MALHERBE-TRAVERSA 2010, pp. 222 e 223.

²³⁷In realtà occorre prendere atto che la seconda camera non è effettivamente rappresentativa delle comunità linguistiche, in quanto il Senato «non svolge la funzione tipica di una seconda camera di uno Stato federale in quanto è eletto col medesimo sistema proporzionale valido per la Camera dei rappresentanti ed inoltre non rappresenta le due comunità etniche in maniera paritaria. Se a ciò si aggiunge che le sue deliberazioni non sono prese con maggioranze speciali, che avrebbero permesso il raggiungimento della parità tra le etnie per via, per così dire, procedimentale, non può non condividersi l'opinione di coloro che hanno sottolineato l'occasione persa per una configurazione in senso territorialmente ed etnicamente rappresentativo del Senato», BIFULCO 1995, pp. 130 e 131.

Come anticipato, la Costituzione prevede una *competenza fiscale propria* in capo a detti enti sub-statali, quale autonomia fiscale che può dirsi generale, potendo colpire qualsiasi materia imponibile, e compete, poiché comprende il potere di decidere sull'opportunità dell'istituzione dell'imposta, sulla sua natura e sulla fissazione degli elementi costitutivi. Inoltre si ritiene che tale facoltà normativa includa anche la competenza nel campo della riscossione e, in generale, in materia di attuazione dell'imposta. Nell'esercizio di tale autonomia impositiva Regioni e Comunità sono sottoposte agli stessi obblighi cui è sottoposto lo Stato centrale nella propria attività legislativa, in particolare per quanto riguarda il rispetto delle libertà fondamentali e dei principi di legalità, annualità, territorialità e uguaglianza dell'imposta.²³⁸

Occorre tuttavia tenere presente che la siffatta facoltà normativa di detti enti subisce numerose limitazioni.

In primo luogo, ai sensi dell'articolo 170 della Costituzione, è previsto che una legge ordinaria dello Stato possa determinare, relativamente a ciascuna imposta locale, le eccezioni di cui sia dimostrata la necessità, potendo in tal modo restringere il campo dell'esercizio delle competenze fiscali degli enti sub-statali. In ultima analisi, quindi, la Costituzione inserisce una sorta di effettiva preminenza dello Stato centrale nei confronti degli altri livelli di governo, purché la condizione di necessità ivi prevista venga rispettata. La Corte Costituzionale è intervenuta a più riprese nell'esame della condizione di reciprocità.

La drastica limitazione dell'autonomia impositiva degli enti territoriali si è verificata in occasione della riforma del 1989 quando è stato inserito all'interno dell'ordinamento il principio del "*ne bis in idem*", secondo il quale Regioni e Comunità non sono libere d'intervenire nelle materie già disciplinate dal legislatore tributario centrale. La molteplicità e l'estensione dei tributi riconducibili allo Stato riducono, infatti, in modo sostanziale il margine di manovra degli enti sub-statali nell'esercizio dell'autonomia tributaria. La legge istitutiva di detto principio pone alcuni problemi interpretativi poiché fa riferimento alle "materie" che sono oggetto di imposizione da parte dello Stato e non di "fatto generatore" o "imponibile" o analoghi, poi risolti dalla Corte Costituzionale che ha optato per l'assimilazione della materia imponibile al fatto generatore.

Si può quindi arrivare ad affermare che, in materia fiscale, il sistema di riparto è basato su competenze concorrenti, dove i conflitti di competenza sono risolti in favore dello Stato

²³⁸MALHERBE-TRAVERSA 2010, p. 224.

centrale.²³⁹

In secondo luogo, si verifica un limite di ordine territoriale, che interessa soprattutto le Comunità francese e fiamminga; la loro competenza si applica in base a un criterio personale, dal momento che non dispongono, a causa del carattere bilingue della Regione linguistica di Bruxelles-Capitale, di un territorio determinato per l'applicazione dei tributi. Nonostante la previsione costituzionale pertanto l'autonomia fiscale di detti enti locali viene di fatto svuotata.²⁴⁰

Infine, grande influenza rivestono i già citati principi del rispetto dell'Unione economica e monetaria e della proporzionalità. Per quanto riguarda il primo, si ricorda che è proibito agli enti sub-statali violare la libera circolazione delle persone e dei fattori di produzione, non solo nel campo delle competenze fiscali, ma in generale nell'esercizio delle proprie funzioni. Quanto al secondo, invece, occorre inquadrarlo nel rapporto tra l'autonomia fiscale e le competenze di spesa dei diversi livelli di governo. Regioni e Comunità possono ricorrere alle proprie competenze fiscali nel perseguimento delle competenze di spesa a esse attribuite, ma, in virtù del principio di proporzionalità, non possono rendere impossibile o esageratamente difficile l'esercizio delle competenze attribuite agli altri enti.

Nonostante la presenza di questi fattori che limitano una completa autonomia fiscale, le Regioni hanno istituito numerosi tributi, avente un legame con le proprie competenze di spesa,²⁴¹ sulla base della propria competenza fiscale. Tuttavia la fiscalità propria degli enti sub-statali sia uno strumento funzionale alle politiche locali, essa non può considerarsi sufficiente ad assicurare una vera e propria autonomia finanziaria.

Per completare il sistema del finanziamento locale pertanto è stato previsto il *trasferimento di imposte proprie di alcune imposte federali*, le quali possono essere classificate secondo la legge speciale del finanziamento del 1989 in tre categorie, in ragione delle competenze attribuite a Regioni o Comunità: le imposte regionali, le imposte congiunte e le imposte ripartite.

Le Regioni possono modificare aliquota, base imponibile e esenzioni delle *imposte regionali*,²⁴² ma non possono né variare il fatto generatore dell'imposta né determinare la loro

239MALHERBE-TRAVERSA 2010, pp. 225 e 226.

240MALHERBE-TRAVERSA 2010, p. 226.

241MALHERBE-TRAVERSA 2010, p. 227, ne elenca alcune, come «la tassa vallone sulla depurazione delle acque, la tassa sugli alloggi abbandonati, la tassa sui rifiuti o ancora la tassa fiamminga sull'elettricità.»

242Imposta sui giochi e sulle scommesse, imposta sugli apparecchi automatici e di svago, imposta di apertura di

soppressione; inoltre esse hanno la competenza per la riscossione dei tributi e per il procedimento impositivo, potendo fissare anche sanzioni e interessi. Le competenze in materia di imposte regionali, una volta trasferite, diventano esclusive: in questo modo si esce dal sistema delle competenze concorrenti tipico del potere fiscale delle Regioni. Ciò però non significa che la potestà impositiva si sostanzia in modo frammentato, poiché l'esercizio della stessa deve avvenire in modo olistico all'intero dello Stato e nel rispetto della altre realtà territoriali, sia in virtù dell'obbligo di rispettare i principi di legalità, non retroattività, eguaglianza, ecc., previsti per i tributi propri, sia per la previsione di strumenti cooperativi. Infatti, oltre all'obbligo di cooperazione in materia di scambio di informazioni tra Regioni e nei confronti dello Stato, tra le disposizioni previste al fine di garantire un coordinamento, si ricorda che la legge del 1989 ha previsto che l'esercizio delle competenze fiscali delle Regioni ivi previste debba svolgersi nel rispetto del principio del divieto di doppia imposizione, imponendo a detti enti un impegno di concertazione reciproco.²⁴³

Le *imposte congiunte*²⁴⁴ sono imposte statali percepite uniformemente su tutto il territorio nazionale ma una parte delle stesse è attribuita alle Regioni, le quali, sulla base della localizzazione dell'imposta, possono prevedere quote addizionali e determinare riduzioni di imposta. Per questa tipologia di tributo, a differenza del precedente, le Regioni non possono modificare gli elementi costitutivi dell'imposta congiunta, che rimane pertanto un'imposta statale; la dimensione regionale emerge soltanto in virtù dell'attribuzione di una parte di gettito al bilancio dell'ente e del suo potere di stabilire addizionali e riduzioni. La legge, oltre a sottoporre l'esercizio di questa competenza al rispetto di diversi obblighi di natura procedimentale nei confronti degli altri enti, prevede che detta facoltà non possa né ridurre la progressività dell'imposta né comportare un'attività di concorrenza fiscale sleale né far sorpassare a tali aumenti e diminuzioni una percentuale massima fissata dalla legge stessa.²⁴⁵

Infine si devono citare le *imposte ripartite*,²⁴⁶ imposte nazionali percepite in modo uniforme su

punti vendita di bevande alcoliche, diritti di successione, imposte sulla proprietà immobiliare (tuttavia le Regioni non possono modificare il reddito catastale federale, né avere la competenza necessaria per determinare un reddito catastale regionale secondo criteri propri o per scegliere una diversa base imponibile, quale potrebbe essere il prezzo di acquisto o il valore reale dell'immobile), imposte di registro per le operazioni immobiliari a titolo oneroso e per le donazioni di beni mobili e immobili, canone radiotelevisivo, tassa di circolazione sugli autoveicoli, tassa di circolazione ed eurovignette.

243MALHERBE-TRAVERSA 2010, pp. 227, 228 e 229.

244Imposta sul reddito delle persone fisiche.

245MALHERBE-TRAVERSA 2010, p. 230.

246Imposta sul reddito delle persone fisiche e imposta sul valore aggiunto.

tutto il territorio nazionale e il cui prodotto è attribuito in tutto o in parte alle Comunità, secondo una determinazione già disciplinata dalla legge speciale. Relativamente a detti tributi non si può parlare di una vera e propria competenza fiscale delle Comunità, se non nel senso di un'attribuzione di gettito alle stesse.²⁴⁷

Come precedentemente affermato, la Costituzione, agli articoli 41, 162 e 170, attribuisce anche a Province e Comuni un'*autonomia tributaria propria*, la quale, tuttavia, subisce una forte limitazione in virtù della loro subordinazione legale e amministrativa nei confronti di Stato, Regioni e Comunità.

Si può osservare che, sebbene l'articolo 170 della Costituzione si esprima in modo quasi totalmente identico nell'affrontare l'autonomia fiscale di tutti gli enti sub-statali, l'effettiva disciplina giuridica risulta di fatto molto differente. Per quanto riguarda le Regioni e le Comunità, è pacificamente ammesso che l'articolo 170 rappresenta il fondamento della loro competenza fiscale; mentre per quanto riguarda Province e Comuni vi sono differenti interpretazioni. Secondo alcuni infatti la competenza fiscale di questi ultimi trova fondamento nel combinato tra gli articoli 41, 162 e 170; mentre secondo altri detta competenza fiscale deriva unicamente dagli articoli 41 e 162 e la funzione dell'articolo 170 sarebbe solo quella di prevedere l'obbligo di una delibera dell'organo comunale abilitato all'istituzione delle imposte locali.²⁴⁸

In generale comunque Comuni e Province possono determinare i differenti elementi costitutivi dell'imposta in base a esigenze derivanti dal bilancio o ad altri fini di carattere finanziario. Dal momento che l'imposta deve sempre giustificarsi sulla base di un bisogno finanziario dell'ente, l'obiettivo finanziario deve sempre rimanere il fine principale dell'imposizione e, qualora con la medesima si tenda a perseguire obiettivi dettati da altre politiche, essi possono essere considerati meramente accessori.

Il potere fiscale degli enti minori subisce, nonostante la garanzia costituzionale, numerose limitazioni.

In primo luogo, Comuni e Province sono sottoposti ai principi cardine dell'ordinamento, quali i principi di uguaglianza, legalità, di rispetto delle libertà fondamentali, di territorialità, di annualità, di non retroattività, dell'Unione economica e monetaria e di libertà economica.

Anche per gli Enti locali, in secondo luogo e parallelamente a quanto avviene per Regioni e

²⁴⁷MALHERBE-TRAVERSA 2010, p. 231.

²⁴⁸MALHERBE-TRAVERSA 2010, pp. 231 e 232.

Comunità, si evidenzia la limitazione costituzionale per cui la legge determina, relativamente alle imposte provinciali o comunali, le eccezioni di cui sia dimostrata la necessità. Inoltre, nel caso in cui lo Stato o un altro ente territoriale superiore, abbia istituito un'imposta su un certo fatto imponibile, Comune e Provincia subiscono una limitazione nella propria competenza tributaria; già nella legislazione statale poi esistono varie disposizioni limitanti l'autonomia tributaria locale relativamente ai tributi già istituiti dai maggiori enti sub-statali. Infine, occorre ricordare che Province e Comuni, nell'esercizio della propria competenza fiscale, sono sottoposti a un controllo sovraordinato, le cui modalità variano da Regione a Regione²⁴⁹. Oltre a dette competenze proprie costituzionalmente previste, Comuni e Province godono anche di *prerogative fiscali derivate*, in virtù della quale è loro consentito stabilire quote addizionali²⁵⁰ o introdurre altri tipi di tributi.²⁵¹ La disciplina in materia di istituzione e riscossione delle imposte locali è contenuta in una legge federale del 1996, poi modificata nel 1999; tuttavia detta competenza nel 2001 è stata trasferita alle Regioni, le quali hanno, già dalla legge speciale del 1980, il potere di disciplinare la composizione, l'organizzazione, la competenza e il funzionamento degli enti provinciali e comunali. La competenza federale però rimane relativamente alla fase del contenzioso giudiziario.²⁵²

Alla luce di quanto affermato in merito ai margini di autonomia attribuiti agli enti sub-statali per quanto riguarda le competenze fiscali, occorre rilevare che l'effettiva attuazione del modello belga non risponde pienamente allo spirito della propria Carta fondamentale che già dal suo primo articolo vorrebbe uno Stato di tipo federale. Già la disciplina positiva prevista in Costituzione delinea un sistema non coerente con le proprie precedenti premesse. Vengono infatti lasciati ampi margini di intervento da parte del livello centrale di governo nei confronti degli enti sub-statali, che, pur vedendosi riconosciute talune competenze fiscali, di fatto non riescono a emanciparsene del tutto. Anche la concreta attuazione del modello di fiscalità locale vigente in Belgio, per mezzo delle leggi di realizzazione, dimostra una permanente influenza dello Stato centrale sugli altri enti.

249MALHERBE-TRAVERSA 2010, pp. 233 e 234.

250Le Province e i Comuni possono stabilire quote addizionali sulle imposte sulla proprietà immobiliare, mentre solo i Comuni farlo per l'imposta delle persone fisiche e per la tassa di circolazione.

251In particolare nell'ambito immobiliare.

252MALHERBE-TRAVERSA 2010, p. 234.

2. *Il doppio coordinamento spagnolo*

La Costituzione spagnola prevede, all'articolo 133, che «la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley»²⁵³ e che «las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes».²⁵⁴

La configurazione territoriale della Spagna divisa in diciassette Comunità autonome, ognuna delle quali possiede un proprio organo legislativo, consente di distinguere tra la legge statale e le leggi autonome, essendo queste ultime il canale attraverso il quale le autonomie regolano il proprio sistema tributario. Per quanto riguarda le relazioni tra i suddetti tipi di legge, esse si basano sul criterio della distribuzione delle materie e delle funzioni delle rispettive competenze e non sul principio della gerarchia normativa. Entrambi i tipi di legge possiedono lo stesso rango gerarchico con carattere generale, sebbene esistano alcune concrete eccezioni negli Statuti di autonomia e nella legge statale derivanti dall'articolo 150 della Costituzione.²⁵⁵

Dal tenore letterale dell'articolo 137 della Costituzione si ricava che titolari del potere tributario in Spagna sono lo Stato, le Comunità autonome, i Comuni, le Province e alcuni Enti locali regolamentati all'interno della legislazione di regime locale. La Costituzione propone una configurazione dello Stato che, come sostiene il Tribunal Constitucional con la sentenza n. 32 del 28 luglio 1981, costituisce una distribuzione verticale del potere pubblico tra entità di diverso livello, quali lo Stato, titolare della sovranità, le Comunità autonome, caratterizzate da autonomia politica, e Province e Comuni, dotati di autonomia amministrativa in vari ambiti. Il potere che deriva da ciascun ente sub-statale si caratterizza in modo differente. Così lo Stato e le Comunità autonome detengono entrambi il potere legislativo, che invece manca agli altri enti. Lo Stato e le Comunità autonome, a loro volta, si differenziano perché il primo è costretto a rispettare solo i limiti imposti dalla Costituzione, mentre le seconde devono sottostare oltre a questi anche ai limiti imposti dalla legge statale. All'interno delle facoltà finanziarie dei livelli inferiori di governo questi limiti si manifestano in modo più intenso in materia di entrate, specialmente tributarie, piuttosto che in materia di spesa;

253 «La potestà primaria di stabilire tributi spetta esclusivamente allo Stato tramite legge» (comma primo).

254 «Le Comunità Autonome e gli Enti locali potranno stabilire ed esigere tributi in accordo con la Costituzione e le leggi» (comma secondo).

255 CUERVAS-MONS MARTÍNEZ 2013, p. 167.

pertanto l'autonomia politica è in grado di manifestarsi maggiormente in tale ultimo aspetto piuttosto che nella definizione delle proprie competenze tributarie. Inoltre, i titolari del potere tributario devono adeguare la propria attività non solo in relazione all'ambito territoriale, ma anche in relazione ai valori, ai principi e agli obiettivi costituzionali, rispettando l'ordine di distribuzione delle competenze.²⁵⁶

Nonostante l'affermazione di una sostanziale equivalenza tra la potestà tributaria dello Stato e quella degli altri enti, poiché entrambe trovano il loro fondamento nella Costituzione e devono sottostare a limiti tutto sommato simili, si deve constatare che la prima presenta delle peculiarità che la rendono più rilevante rispetto alla seconda.²⁵⁷ Già la Costituzione conferma tale predominanza, asserendo all'articolo 149, comma primo, n. 14 che spetta allo Stato la competenza esclusiva in materia di «Hacienda general y Deuda del Estado», dovendo interpretarsi il termine riferito non solo alla finanza statale, ma anche a quella delle Comunità autonome e degli Enti locali. In tal modo il potere tributario dello Stato non rimane circoscritto esclusivamente al proprio sistema tributario, ma si estende ad altri enti sub-statali.²⁵⁸

La Carta fondamentale sembra inoltre riconoscere allo Stato un'ampia discrezionalità per quanto riguarda l'istituzione dei tributi poiché in nessun precetto costituzionale si menziona l'elenco delle fonti di finanziamento statali, ma, al contrario, esistono norme che indicano quali debbano essere le entrate delle autonomie.²⁵⁹ Lo Stato può poi introdurre norme al fine

256 DEL PRADO MONTOYA LÓPEZ 2013, pp.180 e 181.

257 MENDELLA 2005, p. 187.

258 DEL PRADO MONTOYA LÓPEZ 2013, pp. 181 e 182.

259 «Artículo 157. 1. Los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por: a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado. b) Suspropios impuestos, tasas y contribuciones especiales. c) Transferencias de un Fondo de Compensación interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado. d) Rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado. e) El producto de las operaciones de crédito. 2. Las Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios. 3. Mediante ley orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el precedente apartado 1, las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el Estado.»

«Articolo 157. 1. Le entrate delle Comunità Autonome saranno costituite da: a) Imposte cedute totalmente o parzialmente dallo Stato, addizionali su imposte statali e altre partecipazioni alle entrate statali. b) Proprie imposte, tasse e contributi speciali. c) Contributi di un fondo di compensazione interterritoriale e altre assegnazioni a carico del Bilancio generale dello Stato. d) Rendite derivanti dal loro patrimonio ed entrate di diritto privato. e) Proventi di operazioni di credito. 2. Le Comunità Autonome in nessun caso potranno adottare misure fiscali relative a beni situati fuori del loro territorio o comportanti un ostacolo alla libera circolazione di merci e servizi. 3. Con legge organica potranno essere disciplinati l'esercizio delle competenze finanziarie enumerate al comma 1 precedente, le norme per la risoluzione dei conflitti eventualmente verificabili nonché le

di ridurre il potere tributario degli enti sub-statali e possiede un'ampia potestà di armonizzazione giuridica, anche in materia tributaria, mentre non sono immaginabili simili poteri in capo ad altri enti. Inoltre, come precedentemente evidenziato, la suddivisione delle competenze tra i diversi enti pubblici presente nel dato costituzionale conduce alla creazione di un sistema non privo di ambiguità e incertezze e già questo provoca difficoltà di delimitazione del potere tributario.

Lo Stato è libero di configurare tributi come ritiene opportuno, rispettando i limiti costituzionali²⁶⁰ e derivanti dall'appartenenza della Spagna all'Unione Europea, e può adottare misure che di fatto riducono il potere impositivo degli altri enti sottostando, in tal caso, al limite previsto dalla legge relativo alla previsione di misure di compensazione per i vari territori. La Costituzione, quanto all'esercizio della potestà impositiva, riserva allo Stato il fondamentale ruolo di regolare le istituzioni comuni dei diversi enti e di fissare le regole comuni per la salvaguardia dell'unità della nazione.²⁶¹ Il Tribunale costituzionale, in tal senso, con la sentenza n. 192 del 13 luglio 2000 ha affermato che «la indubbia connessione esistente fra gli artt. 133.1, 149.1.14 e 147.3 della CE comporta che lo Stato sia competente a disciplinare non solo i tributi propri ma l'intero sistema tributario delimitando le competenze finanziarie delle Comunità autonome rispetto a quelle dello Stato». Già con la sentenza n. 19 del 17 febbraio 1987 la medesima Corte ha affermato che «la ordenación de los tributos es como un sistema»²⁶² e che pertanto il potere di stabilire i tributi dovrà necessariamente soddisfare le esigenze dell'ordinamento, spettando così al legislatore statale la disciplina non solo dei tributi che costituiscono l'ambito tributario statale ma anche più in generale tutto il sistema tributario dentro al territorio nazionale, quale esigenza irrinunciabile di uguaglianza tra tutti gli spagnoli. A livello legislativo, poi, sia la LOFCA sia il TRLRHL stabiliscono una serie di criteri la cui applicazione va a favorire la coordinazione tra i diversi sistemi tributari,

possibili forme di collaborazione finanziaria fra le Comunità Autonome e lo Stato.»

260 DEL PRADO MONTOYA LÓPEZ 2013 afferma, a p. 181, che «de acuerdo con los arts. 133.1 CE y 4.1 LGT, *«la potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante Ley»*, profesando el respeto debido a los mandatos y exigencias constitucionales. En consecuencia, el Estado podrá disciplinar libremente el sistema tributario, si bien, habrá de hacerlo con la observancia debida a los límites constitucionalmente establecidos.».

261 La sentenza del Tribunale costituzionale n. 116 del 18 aprile 1994 afferma che «el sistema tributario debe estar presidido por un conjunto de principios generales comunes capaz de garantizar la homogeneidad básica que permita configurar el régimen jurídico de la ordenación de los tributos como un verdadero sistema y asegure la unidad del mismo, que es exigencia indeclinable de la igualdad de los españoles (por todas, STC 19/1987).».

262 «L'organizzazione dei tributi è come un sistema».

statale, regionale e locale, al fine di evitare le contraddizioni che possono presentarsi tra gli stessi. Detto coordinamento si distingue in due differenti livelli: da un lato Stato-Comunità autonome, sulla base della LOFCA e dei rispettivi Statuti di autonomia, e, dall'altro lato Stato-Enti locali, in virtù della legge n. 7/1985 e del TRLRHL. Non esiste invece un quadro normativo che specifica le relazioni che devono esistere tra Comunità autonome ed Enti locali.

La struttura del sistema tributario è soggetta al principio di riserva di legge, in virtù degli articoli 31, comma terzo, e 133, comma primo, della Costituzione, ma deve anche basarsi «en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad», così come affermato dal primo comma dell'articolo 3 della Ley General Tributaria, che riafferma le esigenze costituzionali specificatamente riferite all'ambito tributario come stabilito al primo comma dell'articolo 31. Inoltre la giurisprudenza costituzionale, con la sentenza n. 192/200, ha messo in rilievo che l'organizzazione territoriale dello Stato e il sistema costituzionale di riparto delle competenze tra i vari livelli della finanza pubblica, statale, autonoma e locale, comportano la necessità che lo Stato, mediante legge, disponga e regoli sia le istituzioni comuni ai vari livelli di governo della finanza sia la fissazione del sistema normativo comune che garantisca le condizioni di base dell'adempimento tributario, a partire dal quale, ciascuna Comunità autonoma, all'interno delle proprie competenze e in tutela dei suoi interessi, possa stabilire le peculiarità che ritiene pertinenti. Così il primo articolo della LGT afferma, al suo comma primo, che deve essere la legge a dover stabilire «los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español y será de aplicación a todas las Administraciones tributarias en virtud y con el alcance que se deriva del artículo 149.1.1.ª, 8.ª, 14.ª y 18.ª de la Constitución».²⁶³

In materia di sistema tributario degli Enti locali, la sentenza n. 233 del 16 dicembre 1999, relativamente all'articolo 133 comma secondo della Costituzione, stabilisce che la loro potestà impositiva «habrá de operarse necesariamente a través del legislador estatal [...] en tanto en cuanto la misma “existe también al servicio de otros principios – la preservación de la unidad del ordenamiento y de una básica igualdad de posición de los contribuyentes – [...]” (STC 19/1987, fundamento jurídico 4º), principios que sólo puede satisfacer la ley del Estado».²⁶⁴

²⁶³ DEL PRADO MONTOYA LÓPEZ 2013, p. 182.

²⁶⁴ «Dovrà operare necessariamente attraverso il legislatore statale [...] in quanto la stessa “è sottoposta ad altri

Nonostante quanto affermato, l'istituzione della generalità del sistema tributario spagnolo deve essere effettuata in modo che, allo stesso tempo, si conceda il debito rispetto all'autonomia che la Costituzione riconosce all'articolo 156, comma primo, alle Comunità autonome e all'articolo 142 agli Enti locali.²⁶⁵ A tal proposito il Tribunal Constitucional ha più volte ribadito che, nella disciplina del proprio sistema tributario, lo Stato deve rispettare l'ambito di competenze delle diverse amministrazioni territoriali. Si esprimono in tal senso anche altre sentenze,²⁶⁶ dove si ricava che, in uno Stato a struttura composta, il corretto esercizio dell'attività di istituzione e gestione delle entrate e delle spese pubbliche è un'esigenza primaria ed essa si deve sviluppare all'interno delle rispettive competenze, rendendo cioè possibile l'esercizio coordinato delle competenze finanziarie e sostanziali degli enti pubblici che integrano l'organizzazione territoriale dello Stato.

Si sostiene quindi che è proprio il criterio della distribuzione delle competenze a prescrivere che tanto la legge statale quanto le leggi autonome, all'interno della rispettiva indipendenza finanziaria, devono rispettare i principi costituzionali, tra i quali i criteri di coordinamento della finanza statale e della solidarietà tra tutti gli spagnoli, così come ha affermato il Tribunal constitucional con la sentenza n. 13 del 18 gennaio 2007.²⁶⁷

Per quanto riguarda il sistema di finanziamento delle Comunità autonome, occorre evidenziare che per ragioni di carattere storico vi sono due diversi regimi di autonomia: il *regime forale*, fatto differenziale applicabile solo a Paesi Baschi e Navarra, e il *regime comune*, applicabile alle altre Comunità.

Il *regime forale*²⁶⁸ si basa su un patto tra le due Comunità forali e lo Stato, “Accordo

principi – la salvaguardia dell'unità dell'ordinamento e l'uguaglianza dei contribuenti – [...]” (STC 19/1987, fondamento giuridico 4.) che possono essere soddisfatti solo da una legge dello Stato.».

265 DEL PRADO MONTOYA LÓPEZ 2013, p. 182.

266 Sentenze del Tribunal Constitucional n. 146 del 25 novembre 1986, n. 13 del 6 febbraio 1992 e n. 49 del 16 febbraio 1995.

267 CUERVAS-MONS MARTÍNEZ 2013, p. 167.

268 RODRIGUEZ ALVAREZ-GONZÁLEZ ALONSO 2001, a pp. 236 e ss., espone un breve riassunto storico dei regimi forali, precisando che «con l'espressione «territori forali» il testo costituzionale allude alle province di Guipúzcoa, Vizcaya e Álava, che attualmente compongono la Comunità autonoma dei Paesi Baschi, e alla provincia di Navarra, oggi costituita in Comunità autonoma con la denominazione di «Comunità forale». Come ricompensa per l'appoggio prestato al monarca borbone nella Guerra di Successione, le citate province avevano conservato buona parte dei loro peculiari regimi (dei loro «fori») dopo la unificazione del diritto pubblico e delle istituzioni politiche e amministrative del Regno di Spagna raggiunta all'inizio del secolo XVIII. In conseguenza di ciò, fino all'arrivo del costituzionalismo, esse mantennero numerose peculiarità, tanto organizzative quanto normative, tra le quali figurava la potestà di stabilire ed esigere tributi, contribuendo al finanziamento di opere statali solo mediante sporadiche concessioni di «donativi» o «servizi» (servicios) che erano approvati dai rispettivi parlamenti su richiesta del Re. Nel corso del secolo XIX le province in questione resisterono tenacemente ai propositi del potere centrale

economico” (Convenio economico) per quanto riguarda Navarra e “Concerto economico” (Concierto economico) per quanto riguarda i Paesi Baschi, che riconosce a detti enti sub-statali il potere di determinare, gestire e riscuotere i tributi nel proprio territorio.²⁶⁹ In questo modo si garantisce una potestà impositiva ampia che, pur non essendo identica a quella del livello centrale, vi si avvicina molto.²⁷⁰ I regimi forali vogliono infatti conferire alle rispettive Comunità un alto grado di autonomia finanziaria sia sul versante delle spese sia su quello delle entrate, poiché sono riconosciuti ampi poteri normativi e l'attribuzione della competenza

di equiparare il loro regime giuridico a quello dello Stato e, in particolare, ai tentativi di applicare nel loro territorio le disposizioni costituzionali e legislative che prevedevano un sistema fiscale unico per tutta la nazione. Da questo contesto di scontro tra le esigenze della uniformità, derivanti dai principi di sovranità nazionale ed uguaglianza preconizzati dal costituzionalismo liberale, e i difensori dei particolarismi forali vennero fuori i regimi dell'Accordo e del Concerto, i quali costituirono una formula di compromesso tra un potere centrale che non era sufficientemente forte per imporre una completa unificazione giuridica e quei territori che, di fronte all'impossibilità di conservare integralmente i propri tradizionali privilegi, posero tutto il loro impegno a conservare delle finanze proprie, anche se, a questo fine, furono costretti a concertare il proprio regime con quello statale. Nel 1839, alla fine della prima guerra carlista, fu promulgata una legge che confermava «i privilegi (fueros) delle province basche e di Navarra, senza pregiudizio dell'unità costituzionale della Monarchia» e, allo stesso tempo, incaricava il Governo di proporre al Parlamento le modifiche necessarie per conciliare i privilegi (fueros) con la Costituzione, previa audizione delle province interessate. Le negoziazioni con Navarra avanzarono rapidamente e condussero alla promulgazione nel 1841 di una legge, conosciuta come la «Legge negoziata» (Ley paccionada), che viene considerata il primo Accordo economico. Con essa lo Stato si riservava la facoltà di levare determinate imposte (tabacchi, dogane, polvere pirica, zolfo, sale) e si stabiliva che Navarra dovesse annualmente allo Stato una percentuale determinata come unica contribuzione diretta. Con ciò si riconosceva a la Navarra implicitamente il potere di creare e regolare suoi propri tributi. A differenza di quanto accadde con la Navarra, le trattative con le province basche portarono a un nulla di fatto per l'opposizione dei suoi rappresentanti al trasferimento delle dogane alle frontiere; tuttavia le circostanze politiche dell'epoca resero possibile a questi territori di mantenere *de facto* le proprie prerogative al margine della previsione delle disposizioni costituzionali fino al 1876. In questo anno il parlamento approvò una legge che estendeva alle province di Vizcaya, Guipúzcoa e Álava il dovere del servizio di leva e il sistema impositivo generale. Con il proposito di mitigare l'effetto abolizionista dei privilegi forali, questa legge conferiva al governo la potestà di adottare le modificazioni «di forma» che fossero necessarie per facilitare l'applicazione del dovere contributivo e gli conferiva facoltà di stabilire alcune eccezioni temporali alla sua applicazione. Facendo un uso molto ampio di queste autorizzazioni il governo approvò nel 1878 un decreto un decreto (considerato il primo Concerto), nel quale si stabiliva che le amministrazioni provinciali basche dovessero versare allo Stato determinate quote in relazione ai differenti tributi. In questo modo, così come era accaduto per la Navarra, si finì per riconoscere, anche se implicitamente, che le istituzioni basche continuavano ad essere titolari della potestà tributaria. Successivamente, attraverso molteplici interventi e riforme [...], l'Accordo e il Concerto furono perfezionati tecnicamente e adattati alla crescente complessità del sistema tributario. Allo stesso tempo, fu consolidato il carattere pattizio visto che tutte le revisioni furono negoziate previamente con i governi basco e di Navarra. Dopo essere state confermate durante la II Repubblica, Franco abrogò il Concerto con riferimento ai territori di Guipúzcoa e Vizcaya perché non avevano appoggiato il colpo di stato, mantenendolo invece in Álava e conservando egualmente l'Accordo in Navarra, province che lo avevano appoggiato. Così, per quanto fosse ridotta territorialmente la vigenza del Concerto, entrambi i regimi riuscirono a mantenere la loro continuità storica, sopravvivendo anzi in un regime dittatoriale che eliminò e combatté ogni manifestazione di autonomia. Durante il processo costituente, la questione della loro continuità fu trattata nell'ambito più ampio sui diritti storici dei territori forali, diritti che furono infine riconosciuti nella prima disposizione aggiuntiva della Costituzione [...]. L'aggiornamento dei diritti storici ai quali fa riferimento la prima disposizione aggiuntiva si è compiuta nello Statuto dei Paesi Baschi (EPV) e nella legge organica di reintegrazione e miglioramento del Foro di Navarra (Ley organica de Reintegracion y Amejoramiento del Fuero de Navarra –

nella gestione e nell'esazione della maggior parte dei tributi. Sulla base di questi accordi con lo Stato, Paesi baschi e Navarra quindi si procurano autonomamente e direttamente la maggior parte delle risorse finanziarie di cui necessitano e trasferiscono allo Stato una determinata quantità di risorse per contribuire al finanziamento delle spese generali. All'interno di ciascuna Comunità forale, poi, le competenze finanziarie e tributarie si articolano in accordo con quanto disposto dai rispettivi ordinamenti, pertanto possono emergere differenze tra il sistema dei Paesi baschi e quello della Navarra.²⁷¹

La vigenza dei sistemi speciali si fonda sulla prima disposizione aggiuntiva della Costituzione, la quale prevede che «la Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales. La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía».²⁷² La citata disposizione protegge e rispetta i diritti storici dei territori forali e, a sua volta, è preordinata alla generale attuazione della legislazione di diritto forale nell'ambito costituzionale e degli Statuti di autonomia.²⁷³ La distribuzione delle competenze tra lo Stato e le Comunità autonome dei Paesi Baschi e della Navarra in materia tributaria si individua all'interno delle leggi di Concerto e di Accordo, concretizzandosi in tal modo la previsione della potestà di mantenere, stabilire e regolare un regime tributario proprio riconosciuta negli Statuti. Oltre alle fonti di finanziamento riconosciute in via generale a tutte le Comunità autonome,²⁷⁴

LORAFNA). In concreto, con riferimento ai rapporti di natura finanziaria [...], lo Statuto dei Paesi Baschi stabilisce che «i rapporti di ordine tributario tra lo Stato e i Paesi Baschi saranno regolati mediante il sistema forale tradizionale di Concerti o Accordi economici» (art. 41.1), mentre la LOFRANA afferma che «in virtù del suo regime forale, la potestà tributaria e finanziaria della Navarra sarà regolata dal tradizionale sistema dell'Accordo economico» (art. 45.1). Inoltre, entrambi gli Statuti riaffermano la potestà delle istituzioni forali al fine di «mantenere, stabilire e regolare» il loro proprio regime tributario e regolano sommariamente alcuni aspetti principali dello stesso, rinviando la sua attuazione alle corrispondenti leggi di Concerto e Accordo.»

269 GIRÓN REGUERA, p. 16.

270 MENDELLA 2005, p. 191.

271 RODRIGUEZ ALVAREZ-GONZÁLEZ ALONSO 2001, p. 240, che afferma come sia «in questa sfera che si producono le maggiori differenze tra il sistema basco e quello della Navarra. In quest'ultima, la distribuzione delle competenze segue lo schema ordinario: al Parlamento spetta la potestà legislativa e all'Esecutivo la potestà regolamentare, di gestione e di raccolta. Nei Paesi Baschi, invece, sono le istituzioni dei Territori Storici (Álava, Guipúzcoa e Vizcaya) a possedere la potestà normativa, di gestione e di raccolta delle imposte attraverso le loro amministrazioni finanziarie (Haciendas) forali, che trasferiscono poi una quantità alla Comunità autonoma per finanziare i compiti comuni. Il parlamento basco dispone comunque della potestà di approvare norme di coordinamento, armonizzazione e collaborazione fiscale.»

272 «La Costituzione garantisce e rispetta i diritti dei territori dotati di diritti locali tradizionali. L'aggiornamento generale di tale regime tradizionale di autonomia sarà svolta, in ogni caso, nell'ambito della Costituzione e degli Statuti di Autonomia.»

273 DEL PRADO MONTOYA LÓPEZ 2013, p. 194.

274 Come, ad esempio, le rendite patrimoniali, il Fondo di Compensazione Interterritoriale, i Fondi europei, ecc..

Navarra e Paesi Baschi dispongono di potestà normative ed esecutive rispetto a tutti i tributi, ad eccezione di quelli per cui lo Stato mantiene tutte le competenze.²⁷⁵ Agli organi delle Comunità spettano pertanto la potestà normativa, di gestione, di liquidazione, di raccolta, di ispezione e di revisione dei tributi che si prelevano nei rispettivi territori.

L'esercizio delle competenze tributarie è soggetto a limiti specificati nelle leggi di Accordo e di Concerto e che, in alcuni casi, trovano una previsione legislativa già in Costituzione o negli Statuti autonomici. Il primo di essi deriva dal principio di territorialità, criterio che informa tutto il sistema del riparto delle competenze e che, in riferimento alla potestà tributaria è espressamente riconosciuto nel secondo comma dell'articolo 157 della Costituzione, secondo il quale «las Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios».²⁷⁶ Per attuare detto precetto costituzionale e per evitare sia la doppia imposizione sia l'assenza di imposizione, le leggi di Accordo e di Concerto precisano per ciascun tributo i punti di connessione, prevedendo le modalità di determinazione della normativa forale o statale applicabile e l'Amministrazione competente all'esazione tributaria. In via generale si statuisce che la competenza spetta all'ente decentrato, per i tributi di natura personale, quando il soggetto passivo risiede abitualmente nella Comunità autonoma oppure, per i tributi di natura reale, quando i beni si trovano nel loro territorio.

Occorre evidenziare ulteriori limiti derivanti dai principi di unità del mercato, di libertà di circolazione e di soggiorno delle persone, nonché di libera circolazione di beni, capitali e servizi, garantiti sia dalla Costituzione sia dall'Unione europea, il cui diritto deve essere rispettato anche dai Paesi Baschi e dalla Navarra. Le leggi di Accordo e di Concerto quindi stabiliscono restrizioni al potere normativo in virtù dell'unità del mercato in quanto, per le imposte indirette, si devono applicare gli stessi principi, norme sostanziali e formali vigenti nel resto della Spagna: in relazione a detti tributi le potestà normative di Paesi Baschi e Navarra, pur formalmente esistenti, sono limitate di fatto agli aspetti di gestione.

Altri limiti si concretizzano in conseguenza alla previsione, all'interno delle leggi di Accordo e di Concerto, di regole di armonizzazione, come la necessità di rispettare la struttura

275 Come, ad esempio, monopoli fiscali, diritti di importazione, obblighi relativi all'importazione nelle imposte speciali e imposta sul valore aggiunto.

276 «Articolo 157. 2. Le Comunità Autonome in nessun caso potranno adottare misure fiscali relative a beni situati fuori del loro territorio o comportanti un ostacolo alla libera circolazione di merci e servizi.»

impositiva dello Stato e l'obbligo di adeguarsi alla legge tributaria generale per quanto riguarda sia gli aspetti terminologici e concettuali sia la classificazione delle attività usata a livello nazionale.

Infine permane, in capo a Paesi Baschi e Navarra, l'obbligo di mantenere una pressione fiscale effettiva globale equivalente a quella esistente nel resto della Spagna. Il limite in oggetto è posto al fine di preservare il principio di uguaglianza dei diritti e dei doveri di tutti i cittadini indipendentemente dalla localizzazione territoriale garantito all'articolo 139, comma primo, della Carta fondamentale. In questo modo si vuole dare attuazione al divieto stabilito dal secondo comma dell'articolo 138 della Costituzione, secondo il quale le differenze tra gli Statuti autonomi non possono implicare in nessun caso privilegi economici o sociali.²⁷⁷

Navarra e Paesi Baschi devono trasferire ogni anno allo Stato una definita quantità di risorse, denominate *aportacion* per la prima e *cupo* per i secondi, per finanziare la corrispondente parte degli obblighi finanziari che esse non si assumono direttamente. L'ammontare dei trasferimenti è determinata in conformità a una metodologia concertata con lo Stato e oggetto di revisione ogni quinquennio. Il metodo di calcolo, l'ammontare del primo anno e i criteri per la sua attualizzazione per i successivi quattro sono concordati in seno alla Commissione Mista, composta da un numero uguale di rappresentanti dell'amministrazione statale e di quella autonoma. Gli accordi sono poi formalizzati in leggi approvate sia dai parlamenti autonomici sia da quello nazionale. Sono considerati obblighi generali dello Stato o “obblighi non assunti” le somme destinate dal bilancio dello Stato a finanziare il costo delle competenze non esercitate dalle autonomie, inclusi i contributi al Fondo di Compensazione Interterritoriale. Per effettuare il calcolo della parte che corrisponde alle Comunità Forali si applica un indice di imputazione, calcolato sostanzialmente in funzione del reddito, che riflette il peso relativo della Navarra e dei Paesi baschi nello Stato. In seguito si operano adattamenti e compensazioni al fine di scomputare le entrate che lo Stato ottiene dalle Comunità di diritto speciale, così da ottenere la quota da trasferire.²⁷⁸

²⁷⁷ RODRIGUEZ ALVAREZ-GONZÁLEZ ALONSO 2001, pp. 239 e ss.

²⁷⁸ RODRIGUEZ ALVAREZ-GONZÁLEZ ALONSO 2001, p. 241; si veda anche GARCÍA GUERRERO 2008 il quale, a p. 29, afferma che «il privilegio del regime forale spiega il sistema speciale di finanziamento delle CCAA della Navarra e del Paese Basco. Entrambe le Comunità fruiscono del sistema del *cupo*, con il quale s'indica quel procedimento, stabilito da una legge speciale, atto a calcolare la quantità che ogni Comunità deve apportare per contribuire in maniera proporzionale al supporto delle spese dei poteri centrali dello Stato spagnolo, vale a dire, quelle competenze che non sono esercitate dalla Comunità autonoma della Navarra né, tantomeno, da quella basca. Il sistema del *cupo* basco suppone che i territori baschi stabiliscano una struttura fiscale analoga a quella del resto della Spagna e che per fissare i procedimenti e le quantità da apportare per il

Nell'analisi più specifica degli ordinamenti di diritto forale, si deve ricordare che con la Legge n. 3/1979 è approvato lo Statuto di autonomia della Comunità Basca e che agli articoli da 40 a 45 viene determinata la disciplina in materia di fiscalità e patrimonio. In questa sede è sancito, quale principio essenziale ed elemento costitutivo della specificità basca, la potestà di mantenere, stabilire e regolare il proprio sistema tributario da parte delle istituzioni competenti. Inoltre lo Statuto di autonomia dispone espressamente che le relazioni tributarie tra Stato e Paesi Baschi sono regolate sulla base del sistema tradizionale del *Concierto economico*, approvato con la Legge n. 12/1981, al quale è stata concessa una durata limitata al 31 dicembre 2001, essendo le sue essenziali caratteristiche convenzionali sia la distribuzione competenziale tra Stato e istituzioni dei Territori Storici sia il meccanismo del *cupo*. Il nuovo *Concierto economico* è approvato con Legge n. 12/2002, poi modificata dalla Legge n. 28/2007, che conferisce carattere permanente al fine di inserirlo in un sistema stabile che garantisca la continuità nel rispetto della Costituzione e dello Statuto di autonomia, così da anticipare i suoi adattamenti alle modifiche del sistema tributario statale. Il nuovo strumento segue gli stessi principi di quello precedente rinforzando le procedure volte a raggiungere una maggiore sicurezza giuridica nella loro applicazione.

Due sono i criteri fondamentali sul quale si fonda il sistema tradizionale del *Concierto economico* basco. In primo luogo, ai Paesi Baschi è riconosciuto il potere di stabilire, mantenere e regolare il proprio regime tributario, sottoposto ai criteri e ai principi dettati dal *Concierto*, all'interno del proprio territorio; detta Comunità autonoma ha quindi il diritto di trattenere il gettito prodotto all'interno del territorio, sostituendosi così allo Stato centrale. In secondo luogo, e conseguente a questo meccanismo, è stabilito un *cupo* globale con il quale l'ente in oggetto deve contribuire al finanziamento delle competenze statali non assunte dalla Comunità autonoma.

Il *Concierto economico* determina la regolamentazione dei tributi, stabilendo una serie di norme generali relative ai medesimi. In particolare precisa che le istituzioni competenti dei c.d. *Territorios Históricos* (*Diputaciones Forales*) possono stabilire e regolare il regime

sostegno delle spese dei poteri centrali operi una Commissione mista, composta da un rappresentante di ognuna delle tre Deputazioni Forali basche, altrettanti rappresentanti del Governo basco e altri sei in rappresentanza dei poteri centrali dello Stato spagnolo. La legge n. 12/2002, del 23 maggio, con la quale fu approvato il *Concierto economico* con la Comunità basca è il risultato del lavoro di tale commissione. Il sistema per la Navarra è analogo a quello descritto e la sua forma attuale è prevista dalla legge n. 25/2003, del 15 di luglio, con la quale fu approvato il *Convenio economico* fra lo Stato e la Comunità Forale della Navarra.».

tributario all'interno del proprio territorio. L'esazione e il prelievo, la gestione, la liquidazione, i controlli e le ispezioni dei tributi che costituiscono il sistema tributario basco sono di competenza delle rispettive Disputaciones Forales, rispetto ai quali, esse hanno le medesime prerogative dello Stato. In ogni caso, il sistema così creato deve ispirarsi ai principi di solidarietà, armonizzazione, collaborazione e coordinamento con lo Stato, prestando la debita attenzione alla struttura impositiva statale; a quelli di armonizzazione, collaborazione e coordinamento tra le istituzioni dei Territorios Históricos; al rispetto dei trattati internazionali vincolanti per la Spagna; all'adeguamento della terminologia utilizzata a quella della Ley General Tributaria; al mantenimento di una pressione fiscale globale equivalente a quella dello Stato; al rispetto della libertà di circolazione e stabilimento delle persone e la libera circolazione dei capitali, dei beni e dei servizi; e, infine, all'utilizzo della stessa classificazione delle attività economiche presente nel territorio comune. Altro elemento fondamentale è rappresentato dalla collaborazione tra Amministrazione dello Stato e le Disputaciones Forales mediante lo scambio di informazioni e l'elaborazione congiunta di piani di ispezione, nonché per mezzo dello scambio reciproco di progetti normativi prima della loro entrata in vigore. Inoltre si deve ricordare l'impegno statale nel fornire gli strumenti necessari che consentano la collaborazione delle istituzioni dei Paesi Baschi negli accordi internazionali che incidono sull'applicazione del Concerto economico. Infine, occorre precisare che spetta esclusivamente allo Stato la regolazione, la gestione, il prelievo e i controlli sui diritti sulle importazioni e sugli oneri relativi alle Imposte speciali e all'IVA, nonché il controllo ultimo dell'applicazione del Convenio.

All'interno del sistema tributario basco, così come previsto in forza del Concerto economico, si differenziano due grandi categorie di tributi: quelli c.d. *concertados* e quelli c.d. *no concertados o estatales*. I primi sono tributi gestiti e raccolti da parte delle Disputaciones Forales, i quali a loro volta si dividono in: *concertados de normativa autónoma*, regolati dalla normativa forale,²⁷⁹ e *concertados de normativa comun*, che sono regolati dalla medesima normativa prevista per il resto dello Stato, sia perché l'esigenza di armonizzazione dell'Unione Europea comporta che la normativa applicabile nei Paesi Baschi sia quella statale,²⁸⁰ sia

279 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y Tributos sobre el Juego.

280 Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuestos Especiales.

perché si ritiene necessario mantenere l'uniformazione al livello statale della determinazione del tributo.²⁸¹ La seconda macro categoria è composta da tributi gestiti dall'Amministrazione dello Stato sottoposti alla normativa comune.²⁸²

Quanto alla Comunità autonoma di Navarra si deve ricordare che anche la sua attività finanziaria e tributaria è governata dal sistema tradizionale del Convenio economico, costituzionalmente tutelato e previsto all'articolo 45 della Legge organica n. 13/1982 di miglioramento del regime forale della stessa. A tenore di quest'ultima norma, Navarra ha la potestà di mantenere, stabilire e regolare un proprio regime tributario, fatte salve le disposizioni del relativo Convenio economico che, attualmente, è approvato con Legge n. 28/1990, così come modificata con Leggi n. 12/1993, n. 19/1998, n. 25/2003 e n. 48/2007. In quest'ultimo documento sono previsti i criteri di armonizzazione e di distribuzione delle competenze tra il sistema tributario forale e quello di diritto comune. Per queste riforme la regolamentazione prevista nel Concierto e quella prevista nel Convenio si stanno progressivamente avvicinando, tanto da essere attualmente equiparabili per più aspetti nonostante la permanenza di sfumature differenti. In ogni caso, si può affermare che il regime tributario di Navarra debba essere informato ai medesimi principi dei quello basco; allo stesso modo infatti per la Comunità autonoma in oggetto è vigente il meccanismo della aportacion, anche se la sua quantificazione è effettuata in modo differente rispetto al cupo dei Paesi Baschi.²⁸³

Nonostante l'origine di carattere storico e la granitica permanenza temporale dei regimi forali che ne hanno garantito la sicura consolidazione, l'articolazione degli stessi con il sistema statale comporta ancora numerosi conflitti. Ad esempio si possono evidenziare la mancanza di un adeguato coordinamento delle amministrazioni finanziarie forali con quelle statali e le misure di sostegno agli investimenti adottate dai Paesi Baschi, che concedono benefici fiscali alle imprese che investono nel loro territorio. In merito a quest'ultima problematica si sottolinea che, oltre ad alcune pronunce di annullamento effettuate da parte dei tribunali spagnoli, si è verificato l'intervento della Commissione europea che ha dichiarato

281 Impuesto sobre la Renta de los no Residentes, Impuesto sobre Primas de Seguro o el de Venta Minorista de determinados Hidrocarburos.

282 La Renta de Aduanas, incluyendo el IVA e Impuestos Especiales recaudados en Aduana; las retenciones a funcionarios y empleados del Estado; las retenciones del capital en activos emitidos por el Estado o las Comunidades Autónomas de régimen común; las tasas afectas a servicios no asumidos por la Comunidad Vasca y las cotizaciones a la Seguridad Social.

283 DEL PRADO MONTOYA LÓPEZ 2013, pp. 194 e ss..

incompatibile con il diritto comunitario gli aiuti concessi a talune imprese.²⁸⁴

Altro regime di carattere non ordinario presente in Spagna è quello vigente nelle Isole Canarie che, tradizionalmente, godono di un regime economico e fiscale peculiare, caratterizzato dall'esistenza di dazi doganali e sul consumo inferiori rispetto a quelli statali. Tale regime speciale, anteriore all'entrata in vigore della Costituzione, è disciplinato dalla Legge n. 30/1972, con la quale sono disciplinate due imposte, c.d. *Arbitrio a la Entrada de Mercancías* e c.d. *Arbitrio sobre el Lujo*, che nelle isole hanno sostituito le imposte statali doganali e sul consumo. Detto regime speciale è riconosciuto costituzionalmente dalla terza disposizione addizionale alla Costituzione,²⁸⁵ che esige una preventiva consultazione della Comunità autonoma per la sua eventuale modifica. Le linee generali del suddetto sistema sono disciplinate dal Titolo IV della Legge organica n. 10/1982 con la quale si approva lo Statuto di autonomia delle Canarie e sono sviluppate dalla Legge del Parlamento canarino n. 7/1984.

Il riconoscimento costituzionale e comunitario delle peculiarità della condizione insulare comporta la creazione di una serie di elementi specifici del sistema tributario che si concretano, da un lato, nell'istituzione della c.d. *Zona Especial Canaria*, il cui obiettivo è l'attrazione di investimenti attraverso incentivi economici e fiscali, e, dall'altro lato, nella previsione di un particolare sistema di fiscalità indiretta, composto dai seguenti tributi: c.d. *Impuesto General Indirecto Canario*, c.d. *Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en Canarias* e c.d. *Impuesto Especial de la CC. AA. de Canarias sobre Combustibles derivados de Petróleo*.

Si può quindi rilevare che le caratteristiche del sistema non costituiscono di per sé un ampliamento del potere tributario della Comunità canarina, ma semplicemente delineano l'esistenza di tributi peculiari per il finanziamento dell'autonomia comunale e dei consigli, tanto che è possibile incontrare un limite al potere tributario statale più che una attribuzione alle Isole Canarie di competenze specifiche in tale materia.²⁸⁶

Quanto al *regime ordinario* di finanziamento delle Comunità autonome si ricorda che

284 RODRIGUEZ ALVAREZ-GONZÁLEZ ALONSO 2001, pp. 241 e 242.

285 «*Tercera*.

La modificación del régimen económico y fiscal del archipiélago canario requerirá informe previo de la Comunidad Autónoma o, en su caso, del órgano provisional autonómico.»

«*Terza*.

La riforma del regime economico e fiscale dell'arcipelago delle Canarie necessiterà della preventiva consultazione delle Comunità Autonome o, se del caso, dell'organo provvisorio di Autonomia.»

286 DEL PRADO MONTOYA LÓPEZ 2013, pp. 197 e 198.

l'articolo 133, comma secondo, della Costituzione prescrive che le Comunità autonome e gli Enti locali possono stabilire ed esigere tributi nel rispetto della Costituzione e della Legge. L'attribuzione effettuata ad opera della Carta fondamentale del potere tributario in capo alle Comunità si sostanzia in forza del citato precetto normativo che è una conseguenza immediata del principio di autonomia finanziaria, a sua volta prescritto all'articolo 156, norma che sancisce come le Comunità autonome godano di autonomia finanziaria per lo sviluppo e l'esecuzione delle loro competenze con riguardo ai principi di coordinamento con la finanza statale e di solidarietà fra tutti gli spagnoli. L'autonomia finanziaria, a sua volta, si sostanzia come il risultato ineludibile dell'autonomia per la gestione dei rispettivi interessi, così come indicato dall'articolo 137 della Costituzione. A tal proposito il Tribunal constitucional afferma, con la sentenza n. 13/1992, che le Comunità autonome dispongono di autonomia finanziaria nella misura in cui possono scegliere e realizzare i propri obiettivi politici, amministrativi, sociali o economici indipendentemente da quali sono le fonti che alimentano i loro bilanci; secondo la pronuncia n. 201/1998, quanto affermato permette alle Comunità autonome di esercitare, nella sua interezza e senza indebiti condizionamenti, le proprie competenze, in particolare quelle esclusive. Inoltre la sentenza n. 127/1999 afferma che l'autonomia finanziaria non implica solo la libertà degli organi di governo in quanto alla fissazione della destinazione e dell'orientamento delle spese pubbliche, ma anche per la quantificazione e la distribuzione delle stesse all'interno dell'ambito delle sue competenze.

L'autonomia finanziaria delle Comunità autonome si realizza nell'attribuzione delle competenze normative e di gestione che consentono l'articolazione del sistema di entrate e spese degli enti stessi. Detta influenza sul versante sia delle entrate sia delle spese è tuttavia vincolato, secondo le sentenze del Tribunale costituzionale n. 13/1992 e n. 48/2004, in virtù dell'articolo 156 della Costituzione, allo sviluppo e all'esecuzione delle competenze. Sempre il medesimo Tribunale, con le sentenze n. 179/1985, n. 63/1996, n. 223/1999, n. 104/2000 e n. 289/2000, in relazione al versante delle entrate, ha affermato che l'autonomia finanziaria coinvolge sia la capacità delle Comunità autonome di stabilire ed esigere i propri tributi, sia la possibilità di accedere a un sistema adeguato, in termini di sufficienza, relativamente alle entrate, in conformità con quanto previsto dagli articoli 133, comma secondo, e 157, comma primo, della Costituzione. Pertanto il supporto materiale dell'autonomia finanziaria si compone sulla base del sistema delle entrate e, ai sensi dell'articolo 2, comma primo, lettera d,

LOFCA, sul principio di sufficienza delle risorse. Quanto invece al versante delle spese, secondo la sentenza n. 13/1992, le Comunità autonome hanno ampio margine di libertà nella distribuzione delle stesse, nonostante la destinazione debba essere effettuata esclusivamente all'interno dell'ambito di competenze delle autonomie. Si deve pertanto evidenziare il forte carattere strumentale da attribuire all'autonomia finanziaria, nella misura in cui la medesima è concepita come un mezzo per garantire che la Comunità possano esercitare le proprie competenze, senza indebiti condizionamenti e in tutta la propria estensione, potendo fare affidamento su mezzi sufficienti e così procedendo alla organizzazione sia delle proprie entrate sia delle proprie spese. Quanto affermato dalla sentenza del Tribunal constitucional con sentenza n. 168/2004 è stato precedentemente sostenuto anche da altre pronunce, quali le n. 13/1992, n. 201/1998, n. 176/1999, n. 289/2000 e n. 96/2002.²⁸⁷

La pronuncia n. 289/2000 del Tribunal constitucional riconosce che l'esercizio del potere tributario attribuito alle Comunità autonome sia costituzionalmente condizionato nel suo esercizio: da un lato esso deve sottostare ai limiti generali, applicabili a tutto il potere tributario, imposti per la garanzia dei principi di giustizia tributaria di cui all'articolo 31 della Costituzione, quali capacità contributiva, generalità, uguaglianza, progressività, carattere non confiscatorio, giustizia e legalità; mentre dall'altro lato sono ad esso applicabili una serie di altri limiti specifici, sebbene, così come asseriscono le pronunce n. 168/2004 e n. 179/2006, vi sia comunque la necessità che l'effettivo esercizio del potere tributario non venga reso irrealizzabile da alcuna interpretazione di tali limiti. In relazione a tale aspetto, il Tribunale ha sviluppato un'esaustivo lavoro di analisi relativamente ai principi che, nel rispetto delle norme costituzionali e della LOFCA, consentono di specificare l'ambito dell'esercizio del potere tributario spettante alle Comunità autonome.

Soprattutto le sentenze n. 13/2007 e n. 58/2007 hanno rilevato i principi sulla base dei quali interpretare i limiti specifici che circoscrivono la potestà tributaria delle Comunità.

Il principio di strumentalità, che emerge dal primo comma dell'articolo 156 della Costituzione, comporta un vincolo esplicito all'interno delle competenze finanziarie e delle competenze materiali delle Comunità autonome, producendo una duplice conseguenza. Da un lato si sostanzia una conseguenza negativa, in quanto esso è limite nella misura in cui gli

287 DEL PRADO MONTOYA LÓPEZ 2013, pp. 185 e 186.

enti potranno esercitare il proprio potere tributario solo nell'ambito delle proprie competenze e mai oltre. Dall'altro lato vi è pure una conseguenza positiva che si sostanzia nel fatto che l'autonomia e la sufficienza finanziaria fanno parte integrante del contenuto dell'ambito materiale di competenza delle Comunità autonome e costituiscono così garanzia di autonomia politica. Il Tribunal constitucional, nelle pronunce n. 135/1992 e n. 96/2002, ha affermato che il principio di autonomia che presiede all'organizzazione territoriale dello Stato rappresenta un aspetto economico importantissimo poiché, anche quando ha carattere strumentale l'ampiezza delle risorse determina la reale facoltà di realizzare i fini, dato che il supporto materiale dell'autonomia finanziaria è rappresentato dalle entrate. Conseguentemente, le Comunità autonome devono poter disporre delle risorse necessarie e sufficienti per la prestazione dei servizi corrispondenti alle competenze materiali assunte. Conseguenza immediata del principio di strumentalità è rappresentata dal principio di sufficienza finanziaria, regolato esplicitamente dall'articolo 2, comma primo, della LOFCA. Elemento fondamentale, regolato agli articoli 2, 138, 156 e 158 della Costituzione,²⁸⁸ è il principio di solidarietà, il quale costituisce la base che sorregge l'organizzazione territoriale dello Stato, nel suo coordinamento con il principio di autonomia finanziaria. A tal fine è importante precisare che la riforma della LOFCA, effettuata con Legge organica n. 3/2009, ha particolarmente rinforzato i principi di autonomia e corresponsabilità fiscale mediante l'aumento delle percentuali di cessione dei tributi parzialmente ceduti dallo Stato alle Comunità e mediante l'incremento delle competenze normative di queste ultime, aumentando conseguentemente la loro capacità di decisione in merito alla composizione e al volume delle entrate. La solidarietà deve esprimersi a diversi livelli: a livello orizzontale tra le varie Comunità autonome le quali non devono intervenire nell'ambito di competenza delle altre, a livello verticale tra le Comunità e gli enti superiori, quali lo Stato e l'Unione europea, e inferiori, quali gli Enti locali, e, infine, nell'ambito di ciascuna Comunità in cui il principio deve essere garantito. Il Tribunale prende in esame il principio di solidarietà con la sentenza n.

288 DEL PRADO MONTOYA LÓPEZ 2013, a p. 188, precisa che «El art. 2 CE reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas. Asimismo, el art. 138 CE mantiene que el Estado «garantiza la realización efectiva del principio de solidaridad y velará por el establecimiento de un equilibrio económico justo entre las diversas partes del territorio español». Para el logro de este equilibrio se establece en el art. 158.2 CE un instrumento financiero que es el Fondo de Compensación Interterritorial que «persigue corregir desequilibrios económicos interterritoriales mediante la constitución de un fondo con destino a gastos de inversión cuyos recursos distribuirán las Cortes Generales entre las Comunidades Autónomas»».

64/1990 affermando che le Comunità devono astenersi dal prendere decisioni o dal realizzare atti che pregiudichino gli interessi generali e devono tener conto degli interessi della comunità di riferimento, la quale non può essere disgregata o compromessa a causa di una gestione degli interessi non ispirata ai principi di solidarietà. La LOFCA, agli articoli 2 e 19, comma secondo, riafferma il principio di solidarietà secondo il quale le Comunità autonome devono rispettare il principio di solidarietà tra tutti gli spagnoli come previsto dalla Costituzione. In tal modo, oltre ad esercitare le proprie competenze in modo leale, secondo buona fede e come realizzazione del più ampio dovere di lealtà verso la Costituzione, il principio di solidarietà interterritoriale obbliga lo Stato ad assicurare l'instaurazione di un equilibrio economico adeguato e giusto all'interno delle diverse parti del territorio spagnolo; quanto affermato comporta l'adozione di mezzi per assicurare la redistribuzione della ricchezza tra le varie Comunità autonome e l'uguaglianza nei livelli di prestazioni dei servizi pubblici essenziali e basici.

Altro principio fondamentale è quello di unità, che deve interpretarsi come presupposto della stessa struttura costituzionale dello Stato e, allo stesso tempo, quale limite inerente all'autonomia che la Carta fondamentale riconosce e garantisce. Conferma di quanto affermato giunge dal Tribunal Constitucional che con sentenza n. 96/2002 afferma che la Costituzione garantisce tanto l'unità della Spagna quanto l'autonomia delle sue nazionalità e regioni, il che necessariamente impone di cercare un adeguato equilibrio tra i suddetti principi, perché l'unità dello Stato non impedisce la coesistenza di diversità territoriali che comporta un'esteso campo di competenze attribuite alle Comunità autonome. Conseguentemente, le esigenze derivanti dal principio di unità si riflettono sia nel sistema economico in generale sia nell'ambito specificatamente tributario. Il legislatore statale è così investito del compito di determinare i principi e i criteri base validi e applicabili su tutto il territorio nazionale, dal momento che è lo Stato stesso il soggetto a cui è costituzionalmente attribuito il ruolo di garante dell'unità, dal momento che la diversità è data dalla complessa struttura territoriale, lasciandosi invece il raggiungimento degli interessi generali della Nazione affidato agli organi generali dello Stato.

Il principio di coordinamento con la fiscalità statale, di cui all'articolo 156, comma primo, della Costituzione, e più in generale tra diversi livelli territoriali di governo è strumento imprescindibile perché si renda possibile l'adozione di una politica fiscale ed economica

generale che garantisca l'equilibrio tra i vari enti e stimoli la crescita del reddito e della ricchezza, nonché una loro più giusta redistribuzione. Ancora il Tribunal constitucional, nelle sentenze n. 96/1990, n. 171/1996, n. 103/1997 e n. 62/2001, approfondisce affermando che il principio in analisi richiede di evitare disfunzioni e contraddizioni, rendendosi necessaria l'elaborazione di formule di cooperazione, consultazione e partecipazione reciproca tra la struttura statale e quella autonoma. Fondamentale è poi evitare fenomeni di doppia imposizione tra i tributi dei diversi enti sub-statali, tanto che il principio di coordinamento non solo deve operare nella fiscalità statale e autonoma,²⁸⁹ ma anche in quelle europea e degli Enti locali.

Il principio di uguaglianza nell'ambito territoriale si riscontra nel primo comma dell'articolo 139 della Costituzione, che richiede che tutti gli spagnoli abbiano gli stessi diritti e gli stessi obblighi in qualunque parte dello Stato, e nel secondo comma dell'articolo 138, il quale afferma che le differenze tra gli Statuti delle varie Comunità autonome non possono comportare privilegi economici o sociali. Non è tuttavia necessario che tutte le Comunità abbiano le stesse competenze né che le esercitino nel medesimo modo. A tal proposito, le sentenze n. 37/1987 e n. 150/1990 del Tribunal constitucional affermano che l'uguaglianza prescritta in Costituzione non esige un trattamento giuridico uniforme di diritti e doveri in tutto il territorio, potendo essere ciò incompatibile con il principio di autonomia, bensì richiede un'uguaglianza delle posizioni giuridiche fondamentali. L'autonomia infatti comporta la capacità di ciascun ente di decidere quando e come esercitare le proprie competenze nel rispetto della Costituzione e del proprio Statuto di autonomia.

Il principio di neutralità, connesso ai principi di uguaglianza e di territorialità, prende forma con carattere generale per mezzo del secondo comma dell'articolo 139 della Costituzione e in base alla regola della libera circolazione delle merci e delle persone in tutto il territorio nazionale. Specificatamente per l'ambito tributario il suddetto criterio trova espressione nel secondo comma dell'articolo 157 della Costituzione e nel primo comma dell'articolo 2 della LOFCA; il sistema delle entrate delle Comunità autonome deve essere strutturato in modo che non possa implicare in nessun caso privilegi economici o sociali, né creare barriere fiscali

289 Al fine di assicurare un adeguato coordinamento tra l'attività finanziaria dello Stato e delle Comunità autonome, l'articolo 3 della LOFCA crea il Consiglio di politica fiscale e finanziaria, quale organo di consultazione e deliberazione, composto da ministri dell'Economia, Finanza e Amministrazione pubblica e da un consigliere per ciascuna Comunità o Città autonoma.

nel territorio spagnolo. Il territorio, secondo le sentenze n. 132/1996 e n. 204/2002 del Tribunal constitucional, si configura come elemento di delimitazione delle competenze delle Comunità autonome nelle loro relazioni con le altre Comunità e con lo Stato, dal momento che gli Statuti di autonomia limitano all'intero del territorio delle Comunità l'ambito entro il quale devono essere svolte le competenze. La sentenza n. 37/1981 aggiunge che non tutte le misure ostative devono ritenersi necessariamente incostituzionali, ma lo saranno solo quando intenzionalmente perseguono tale finalità, eccedendo il fine lecito ricercato costituzionalmente.

Il principio di territorialità, secondo le pronunce del Tribunal constitucional n. 101/1995 e 132/1996, è implicito al sistema delle autonomie territoriali. L'efficacia e il campo di applicazione territoriale delle norme e degli atti delle Comunità, secondo la sentenza n. 44/1982, sono stabilite per l'organizzazione territoriale dello Stato e rispondono alla necessità di conciliare l'esercizio simultaneo delle competenze assunte dalle varie Comunità. Il principio di territorialità pertanto comporta un duplice effetto: da un lato, esso è limite dell'efficacia della norma autonoma, mentre, dall'altro lato, delimita le competenze attribuite ai vari enti sub-statali; a ciò occorre poi aggiungere che il secondo comma dell'articolo 157 della Costituzione stabilisce che l'esercizio del potere tributario autonomo si deve circoscrivere al proprio ambito territoriale visto che le Comunità non possono adottare tributi concernenti beni situati fuori del loro territorio o comportanti ostacoli alla libera circolazione di beni o servizi.

Il divieto di doppia imposizione, riconosciuto all'articolo 6 della LOFCA, fa sì che i tributi stabiliti dalle Comunità autonome non possano ricadere su fatti imponibili gravati dallo Stato e, allo stesso tempo, impedisce l'istituzione di tributi propri concernenti materie che la legge riserva agli altri enti sub-statali, a parte i casi in cui tale normativa lo preveda e nei termini in cui li contempla e, anche in questi casi, dovranno stabilirsi le misure di compensazione o coordinamento in favore di quegli enti in modo che le loro entrate non siano diminuite né che vengano ridotte le possibilità di sviluppo futuro.

Infine merita attenzione il principio di lealtà istituzionale dal momento che il Tribunal constitucional, con le sentenze n. 13/1992 e n. 48/2004, afferma che l'autonomia e le competenze sono indisponibili sia per lo Stato sia per le Comunità autonome, così come devono esserlo anche per gli Enti locali. È innegabile che in uno Stato a struttura composta

l'esercizio del potere finanziario degli enti sub-statali debba svilupparsi all'interno dei corrispondenti margini competenziali. Il principio di lealtà istituzionale rappresenta quindi un requisito implicito e un presupposto degli altri principi, analizzati precedentemente, sebbene lo stesso sia formalmente espresso nell'articolo 2, comma primo, lett. g) della LOFCA come uno dei principi che circoscrivono l'esercizio della potestà finanziaria delle Comunità autonome nel coordinamento con la fiscalità statale.²⁹⁰

Ai sensi dell'articolo 157 della Costituzione lo Stato detiene la competenza per l'istituzione dei criteri ispiratori del sistema tributario autonomo. Il comma terzo rimette a una Legge Organica la determinazione delle competenze finanziarie delle Comunità; pertanto tale norma, insieme agli articoli 133, comma primo, e 149, comma primo, n. 14, comporta che debba essere il legislatore statale a specificare il sistema di distribuzione delle competenze finanziarie e tributarie all'interno dello Stato e delle Comunità autonome. Al fine di portare a compimento il dettato costituzionale, il 22 settembre 1980 si procede all'approvazione della Legge organica n. 8/1980 di Finanziamento delle Comunità Autonome (c.d. LOFCA), all'interno della quale si fissano i limiti generici, all'articolo 6, e specifici, agli articoli da 7 a 11, per l'istituzione dei tributi da parte delle Assemblee regionali. Il modello derivante dalla citata legge è poi modificato in virtù della Legge organica n. 3/1996, che attribuisce competenza normativa alle Comunità autonome in materia di tributi ceduti totalmente o parzialmente da parte dello Stato, e successivamente dalla Legge organica n. 7/2001, che amplia l'ambito di tale cessione. Più di recente, è stata approvata la Legge organica n. 3/2009, del 18 dicembre, dove si riflette l'Accordo n. 6/2009 del 15 luglio dal Consiglio di politica fiscale e finanziaria delle Comunità, per la riforma del sistema di finanziamento delle Comunità autonome di regime comune e delle Città con Statuto di autonomia, e che, successivamente, si è tradotta nell'approvazione della Legge n. 22/2009 di disciplina del sistema di finanziamento di quegli enti. Le sopra esposte riforme normative hanno comportato progressi nel rafforzamento dell'autonomia e della corresponsabilità fiscale della Comunità, aumentando il peso delle risorse tributarie rispetto alla globalità del finanziamento autonomo e ampliando le competenze normative di detti enti sub-statali, nonché la loro capacità di modificare il livello e la distribuzione delle risorse stesse, oltre alla partecipazione e alla collaborazione nell'attività di gestione dei tributi.²⁹¹

290 DEL PRADO MONTOYA LÓPEZ 2013, pp. 186 e ss.

291 DEL PRADO MONTOYA LÓPEZ 2013, pp. 182 e 183.

All'interno del regime ordinario di finanziamento delle Comunità autonome occorre distinguere tra un modello autonomo e uno dipendente dallo Stato centrale.

Gli strumenti propri del finanziamento autonomo sono, in conformità all'articolo 157 della Costituzione, i rendimenti dal patrimonio e le entrate di diritto privato,²⁹² le imposte proprie, le tasse e le imposte speciali (c.d. *bloque de autonomía*), le imposte cedute totalmente o parzialmente da parte dello Stato e le addizionali sulle imposte statali (c.d. *bloque de suficiencia*), i trasferimenti dal Fondo di Compensazione Interterritoriale e altri stanziamenti provenienti dal bilancio generale dello Stato (c.d. *bloque de solidaridad*), le emissioni del debito pubblico²⁹³ e altre risorse, quali multe, sanzioni e prezzi pubblici inerenti il proprio ambito di competenza. Questo sistema di entrate proprio delle Comunità autonome, ribadito nell'articolo 4 della LOFCA, si ritrova nei vari Statuti di autonomia con minime varianti che di fatto non ne alterano sostanzialmente il contenuto. Il sistema specificatamente tributario delle Comunità autonome è pertanto costituito da: tributi propri, quali imposte, tasse e imposte speciali, tributi ceduti e le addizionali sui tributi statali.

I tributi propri, non potendo colpire beni collocati al di fuori del territorio né ostacolare la libera circolazione di persone, beni, capitali e servizi, risultano essere di fatto poco rilevanti.²⁹⁴ Infatti il potere tributario che la Costituzione, agli articoli 133 comma 2 e 157 comma 1, riconosce genericamente alle Comunità è regolato dalla LOFCA in modo restrittivo, poiché, oltre a ribadire all'articolo 9 i limiti costituzionali derivanti dal principio di territorialità e di unità del mercato, essa sancisce comma 2 dell'articolo 6 che «los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por el Estado. Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imposables gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas»²⁹⁵ e al comma 3 che «los tributos que establezcan las

292 DEL PRADO MONTOYA LÓPEZ 2013, a p. 194 precisa che «Las Comunidades Autónoma cuentan con los rendimientos procedentes de su propio patrimonio y con los ingresos de derecho privado en general: adquisiciones a título de herencia, legado o donación, ingresos derivados de explotaciones económicas particulares con capital público, etc. (arts 157.1.d) CE y 5 LOFCA).».

293 Detta risorsa è soggetta alle limitazioni stabilite dalla legge.

294 GARCÍA GUERRERO 2008, p. 27.

295 «I tributi stabiliti dalle Comunità autonome non potranno gravare su oggetti imponibili già tassati dallo Stato. Quanto lo Stato, nell'esercizio della sua potestà tributaria originaria stabilisce tributi su fatti imponibili gravati dalle Comunità autonome, che comportano a queste ultime una diminuzione delle proprie entrate, stabilirà le misure di compensazione adeguate alle misure stesse.».

Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por los tributos locales. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro».²⁹⁶ Posto che, al momento della costituzione delle Comunità autonome, i principali spazi di imposizione sono già occupati dallo Stato e dalle Corporazioni locali, la reale facoltà di creare tributi propri è assai limitata.²⁹⁷ Tuttavia, il Tribunal constitucional ha riconosciuto alle Comunità un potere impositivo più ampio rispetto a quello derivante dalle prime interpretazioni delle norme sopra citate. Le sentenze n. 37/1987 e n. 186/1993 affermano che l'imposta sui fondi agricoli non adeguatamente sfruttati, stabilita in Andalusia, e l'imposta sui pascoli classificati di scarso rendimento, stabilita in Extremadura, non violano l'articolo 6 comma 2 LOFCA, pur coincidendo il loro oggetto con quello dell'imposta sul patrimonio. Tali assunti sanciscono che l'articolo 6 della LOFCA non vieta che le Comunità autonome stabiliscano tributi propri su oggetti materiali o fonti impositive già gravati dallo Stato centrale, bensì impedisce che si duplichino le fattispecie impositive. Pertanto è consentita la creazione di tributi autonomici che si riferiscono a un oggetto già gravato dallo Stato, purché le due fattispecie siano differenti. In ogni caso si evidenzia come il potere tributario delle autonomie sia di fatto

296 «Le Comunità autonome potranno stabilire e gestire tributi sulle materie che la legislazione degli enti locali riserva alle Corporazioni locali. In tal caso dovranno stabilirsi i mezzi di compensazione e di coordinamento adeguati a favore di quelle Corporazioni locali in maniera tale che le entrate di tali Corporazioni non siano ridotte o bloccate nella possibilità di crescita futura.»

297 MENDELLA 2005, pp. 193 e 194, afferma che «questi limiti [...] hanno condizionato notevolmente il potere tributario delle CC. AA., considerando che lo Stato già tassa le principali manifestazioni di capacità economica (reddito, patrimonio, operazioni economiche, consumo). Per questo è facile dedurre che le CC. AA. Hanno potuto istituire solamente tributi propri. Per citare alcuni esempi, Catalogna ha istituito un'imposta sulle grandi superfici commerciali; Andalusia ed Extremadura un'imposta sui territori non edificabili; quest'ultima Comunità ha altresì istituito un tributo sui depositi bancari ed un tributo sulle installazioni che incidono negativamente sull'ambiente; Baleari, un tributo sulle lotterie ed un'imposta ambientale sui servizi turistici (chiamata ecotassa in quanto il suo gettito è destinato a migliorare i servizi ambientali). Tuttavia, l'istituzione di tali tributi non è pacifica a causa del carattere secondario che rivestono all'interno del sistema di autonomia finanziaria delle CC. AA.. Per ragioni politico-economiche, una tale situazione ha generato forti polemiche all'interno dei partiti politici e fra gli operatori economici. Anche sotto il profilo strettamente giuridico sono sorti profili di incostituzionalità per quanto riguarda la distribuzione delle competenze (tranne che per l'imposta catalana sulle superfici commerciali), tant'è che, ancora, pendono delle questioni dinanzi al Tribunale costituzionale. Gli argomenti addotti per tali impugnazioni, com'è facile immaginare, riguardano i limiti e le competenze di attribuzioni. Il risultato delle impugnazioni è stato differente, ma, in termini generali, il TC spagnolo ha ritenuto costituzionalmente legittimi i tributi propri istituiti dalle CC. AA.»

molto limitato, soprattutto perché rivolto esclusivamente a tributi di scarso gettito.²⁹⁸

Il potere tributario delle Comunità include la possibilità di istituire tasse e contributi speciali; al momento del trasferimento dei vari servizi, le autonomie hanno ricevuto anche le tasse collegate agli stessi, che sono divenuti così tributi autonomici. In tale settore i parlamenti delle Comunità hanno sviluppato un'intensa attività normativa sia per regolare le tasse ereditate dal livello centrale di governo sia per crearne di nuove. Di minor rilievo è l'attività con la quale gli enti territoriali hanno creato contributi speciali, relativi all'attribuzione di benefici o all'aumento del valore dei beni come conseguenza della realizzazione di opere pubbliche ovvero dell'istituzione o dell'ampliamento di servizi pubblici.

Le Comunità autonome inoltre possono stabilire addizionali sui tributi statali, le quali, dovendo essere considerate quali tributi autonomici, devono sottostare ai medesimi limiti previsti in generale per questi ultimi, ad eccezione ovviamente di quello previsto dal comma 2 dell'articolo 6 perché, per definizione, esse insistono sullo stesso oggetto imponibile sul quale ricade il tributo statale.²⁹⁹ Le addizionali sono inoltre limitate da altri due criteri specifici: esse non possono comportare una diminuzione delle entrate dello Stato, in relazione ai tributi gravati, né incidere sulla natura o sulla struttura degli stessi. Nonostante le potenzialità di un grande ammontare del gettito delle addizionali, le Comunità ne hanno fatto scarso uso, probabilmente per timore delle conseguenze politiche derivanti dall'incremento della

298 RODRIGUEZ ALVAREZ-GONZÁLEZ ALONSO 2001, pp. 228 e ss., dove si precisa che «infatti, per quanto quasi tutte abbiano creato alcune imposte, i relativi gettiti hanno poca rilevanza nel computo globale delle entrate autonome. Basti dire che, per molto tempo, l'oggetto quasi unico dell'imposizione autonoma è stato il gioco del bingo. Alcune Comunità hanno deciso di tassare le proprietà agrarie non adeguatamente sfruttate, ma le imposte così create hanno avuto effetti di gettito praticamente nulli rispetto alle difficoltà che ha comportato la loro applicazione. [...] Menzione a parte merita il caso delle Isole Canarie che, pur appartenendo al sistema generale di finanziamento, costituisce un regime economico e fiscale speciale in regime della sua insularità. L'arcipelago delle Isole Canarie non rientra nell'ambito di applicazione della imposizione indiretta armonizzata dell'Unione europea, circostanza che rende possibile l'esistenza di alcune imposte particolari. La più importante è l'Imposta Generale Indiretta delle Isole Canarie che sostituisce l'IVA e che, pur simile ad essa nel suo funzionamento, presenta importanti esenzioni [...] e alcuni tipi di aliquote sensibilmente inferiori. Sebbene si tratti di un'imposta prevista dalla normativa statale, si presenta come una figura intermedia tra le imposte autonome e quelle cedute, poiché la Comunità autonoma possiede il potere di iniziativa legislativa per modificare i tipi di aliquota, il potere di gestione, ispezione e liquidazione e la potestà regolamentare di queste materie. Per altro verso, sul presupposto della non applicazione delle imposte armonizzate sui consumi specifici, la Comunità autonoma in questione ha potuto creare un'imposta propria con grande capacità di gettito di cui non possono disporre le altre Comunità: l'Imposta sui combustibili derivati dal petrolio che si applica nella fase di vendita all'ingrosso e che grava la fornitura di prodotti petroliferi destinati al consumo nel territorio delle Isole Canarie.».

299 DEL PRADO MONTOYA LÓPEZ 2013, a p. 192, afferma che «Recargos sobre tributos estatales, los mismos sólo podrán establecerse sobre los tributos del Estado susceptibles de cesión, excepto en el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, el Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuestos Especiales.».

pressione fiscale, della quale dovrebbero poi rispondere di fronte all'elettorato.³⁰⁰

Tra le entrate delle autonomie ruolo principale assume il finanziamento dipendente dallo Stato centrale per mezzo dei tributi ceduti e dei trasferimenti. Con riferimento ai primi, stabiliti e regolati dallo Stato ma il cui prodotto viene corrisposto alle Comunità autonome,³⁰¹ occorre distinguere tra i tributi ceduti completamente, per i quali spetta alla Comunità la capacità normativa e la totalità del ricavato, e quelli ceduti parzialmente, per i quali la disciplina attribuisce alle autonomie alcune competenze normative sulle parti cedute e sulle entrate derivanti.³⁰² Il Fondo di sufficienza rappresenta poi il meccanismo di chiusura di questo sistema di finanziamento, poiché è volto a garantire la copertura delle eventuali differenze tra le Comunità autonome nel rapporto tra la propria necessità di spesa e la relativa capacità fiscale.³⁰³ L'articolo 11 della LOFCA stabilisce che tra i primi rientrano l'imposta sul patrimonio, l'imposta sui trasferimenti patrimoniali e di registro, l'imposta di successione e donazione, l'imposta sull'elettricità, l'imposta su determinati mezzi di trasporto e i tributi sul gioco. Quanto ai tributi ceduti parzialmente, dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta sul valore aggiunto spetta alle Comunità autonome il 50%, mentre sarà loro devoluto il 58% delle imposte speciali di fabbricazione e dell'imposta sugli idrocarburi.

L'attribuzione delle competenze normative è condizionata sia da alcuni limiti relativi ai singoli tributi ceduti, sia da altri di carattere generale, quali il rispetto del principio di solidarietà, il divieto di discriminazione per motivi territoriali e la necessità di mantenere una pressione globale fiscale effettiva equivalente a quella del resto del territorio nazionale. Le facoltà normative delle autonomie sono circoscritte a determinati aspetti che variano a seconda del tipo di tributo, ma che non possono regolare né l'oggetto imponibile né i soggetti passivi. In via esemplificativa si può ricordare che, in relazione all'IRPEF, le Comunità possono regolare l'aliquota autonoma all'interno di una determinata forbice edittale e

300 RODRIGUEZ ALVAREZ-GONZÁLEZ ALONSO 2001, p. 230.

301 DEL PRADO MONTOYA LÓPEZ 2013, p. 192.

302 In materia di tributi ceduti MENDELLA 2005, a p. 192, afferma che «dal 1992 il sistema di finanziamento delle CC. AA. è stato modificato: - è stato ampliato lentamente l'elenco dei tributi statali suscettibili di cessione, fino al punto che oggi è difficile trovare un tributo che non sia oggetto di cessione; - non è più vigente la regola secondo la quale la cessione deve essere integrale. Questo ha comportato la nascita di tributi a gestione partecipata; - si è sostanzialmente alterato il significato giuridico della cessione. Fino a questo momento era stata ceduta solamente la parte inerente la gestione (sebbene non totalmente) dei tributi, riservando allo Stato la titolarità, che si manifestava soprattutto nel mantenimento della potestà normativa. Tale potestà è stata trasferita alle Comunità con un contenuto distinto a seconda delle diverse tipologie di tributi.».

303 GARCÍA GUERRERO 2008, p. 27.

possono istituire detrazioni relativamente alla propria parte di tributo; quanto all'imposta sul patrimonio esse possono regolare il minimo esente e l'aliquota dell'imposta, la cui prima parte e la cui percentuale marginale minima devono essere identiche a quelle dello Stato; analoga limitazione sussiste poi per la determinazione dell'aliquota delle imposte di donazione e successione, per le quali le autonomie hanno anche la facoltà di regolare la riduzione della base imponibile; infine, quanto all'imposta sui trasferimenti patrimoniali e di registro, le Comunità possono stabilire certi tassi d'imposta.³⁰⁴

Quanto alla seconda tipologia di finanziamento dipendente dallo Stato occorre sottolineare come i trasferimenti rappresentino ancora un'importantissima fonte di risorse per le Comunità autonome. Quest'ultima, prevista dall'articolo 158 della Costituzione, si struttura per mezzo delle assegnazioni complementari, di cui al primo comma, e del Fondo di compensazione interterritoriale, di cui al secondo comma. Entrambe le fonti vengono assegnate alle Comunità per determinati obiettivi per i quali sono state cedute tali fonti; pertanto si può parlare di un finanziamento condizionato da parte dello Stato, finalizzato a garantire un livello minimo nella prestazione dei servizi pubblici fondamentali, a correggere gli squilibri economici interterritoriali e a rendere effettivo il principio di solidarietà sancito costituzionalmente, per la materia di interesse, all'articolo 138.³⁰⁵

Più nello specifico, a tal riguardo, si deve ricordare che la partecipazione delle Comunità autonome, e delle Città aventi un proprio Statuto di autonomia, alle entrate dello Stato di cui alla lettera a), comma primo, dell'articolo 157 della Costituzione avviene per mezzo del Fondo di Sufficienza Globale e del Fondo di Convergenza Autonomico. Il primo strumento, disciplinato dalla LOFCA, così come modificata dalla Legge organica n. 3/2009, serve a coprire la differenza tra le necessità di spesa di ciascuna Comunità autonoma e la somma della sua capacità tributaria e i trasferimenti in forza del Fondo di Garanzia dei Servizi Pubblici Fondamentali, di cui all'articolo 15 della LOFCA. Pertanto il Fondo di Sufficienza Globale permette di assicurare la sufficienza del finanziamento relativo alla totalità delle competenze delle Comunità autonome e delle Città con Statuto di autonomia. Il Fondo di Convergenza Autonomico, composto dal Fondo di Competitività e dal Fondo di Cooperazione, è istituito con la Legge n. 22/2009 e ha il fine di avvicinare le Comunità autonome di diritto comune in termini di finanziamento per abitante e di favorire l'equilibrio

³⁰⁴ RODRIGUEZ ALVAREZ-GONZÁLEZ ALONSO 2001, p. 233.

³⁰⁵ GARCÍA GUERRERO 2008, p. 28.

economico territoriale, contribuendo all'implementazione dei principi di uguaglianza ed equità. Il Fondo di Competitività si sostiene annualmente dal bilancio generale dello Stato con il fine di rafforzare l'equità e l'efficienza nel finanziamento delle necessità dei cittadini e di ridurre le differenze tra il finanziamento pro capite tra le Comunità autonome, favorendo la loro autonomia e capacità fiscale e scoraggiando la concorrenza fiscale al ribasso. Il presente fondo è oggetto di ripartito tra le Comunità con finanziamento pro capite inferiore alla media o per la loro capacità fiscale. Il Fondo di Cooperazione, invece, beneficia le Comunità aventi i requisiti di cui alla Legge n. 22/2009 ed è coperto da risorse aggiuntive dello Stato nella quantità determinata annualmente dalla Legge di Bilancio Generale dello Stato, con la finalità di equilibrare e armonizzare lo sviluppo regionale stimolando la crescita della ricchezza e la convergenza regionale in termini di reddito.

Il Fondo di Garanzia dei Servizi Pubblici Fondamentali rappresenta lo strumento attraverso il quale lo Stato garantisce, in tutto il territorio, il livello minimo dei servizi pubblici fondamentali di sua competenza, considerandosi come tali l'educazione, la sanità e i servizi sociali essenziali di cui all'articolo 15 della LOFCA. In conformità del primo comma dell'articolo 158 della Costituzione, lo scopo del suddetto fondo è assicurare che ciascuna Comunità riceva le medesime risorse per abitante, adeguate alle proprie differenti necessità, garantendo la copertura di un livello minimo di servizi fondamentali in tutto il territorio. Alla costituzione del fondo partecipano tutte le Comunità, con una percentuale dei propri tributi ceduti in termini normativi, e lo Stato, con apporto di risorse aggiuntive secondo i criteri di cui alla Legge n. 22/2009.

I trasferimenti del Fondo di Compensazione Interterritoriale hanno lo scopo di fornire alle Comunità autonome la possibilità di ottenere entrate da questo fondo per correggere gli squilibri economici interterritoriali e realizzare il principio di solidarietà.³⁰⁶

Quanto al finanziamento degli Enti locali l'articolo 142 della Costituzione sancisce che lo Stato è competente per l'istituzione di un sistema tributario per gli Enti locali al fine di assicurare la loro adeguatezza finanziaria: essi devono avere i mezzi finanziari sufficienti all'espletamento delle funzioni loro assegnate e che ciò può essere realizzato per mezzo dei tributi propri o delle partecipazioni a tributi statali e delle Comunità autonome. L'intervento del legislatore statale nella regolazione del sistema tributario locale viene

306 DEL PRADO MONTOYA LÓPEZ 2013, pp. 193 e 194.

richiesta costituzionalmente dal primo comma dell'articolo 133, che impone la riserva di legge in materia tributaria, in relazione a quanto prescritto dal secondo comma del predetto articolo, che attribuisce agli Enti locali la potestà di stabilire ed esigere tributi in accordo con la Costituzione e con la legge, e anche dagli articoli 137 e 140, che garantiscono l'autonomia di Comuni e Province per la gestione dei propri interessi. L'esercizio di tale autonomia costituzionalmente riconosciuta richiede la sufficienza delle risorse che la Carta fondamentale, all'articolo 142, vuole veder garantita in modo effettivo. Il Tribunal constitucional, con la pronuncia n. 96 del 24 maggio 1990, ha affermato che è proprio la sufficienza dei mezzi che costituisce il fondo finanziario necessario a consentire l'effettivo raggiungimento dell'autonomia locale costituzionalmente garantita.

Occorre tuttavia sottolineare che la Costituzione garantisce il principio di sufficienza delle entrate e non quella di autonomia finanziaria in relazione alla fiscalità locale. Nonostante ciò il Tribunale, con le pronunce n. 48/2004 e n. 109/1998, ha affermato che quello che conforma il contenuto necessario dell'autonomia locale costituzionalmente garantita è rappresentato da una sufficienza dei mezzi che non comprende solamente il versante degli ingressi, ma anche l'aspetto della spesa pubblica, quale capacità generica di determinare e ordinare sotto la propria responsabilità le spese necessarie per l'esercizio delle proprie competenze.³⁰⁷

Per adempiere a dette esigenze costituzionali, nell'esercizio delle competenze riconosciute dall'articolo 149, comma primo, nn. 14 e 18, il 28 dicembre 1988 le Corti Generali approvano la Legge n. 39/1988 contenente la regolamentazione delle risorse che consentono la sufficienza dei mezzi indispensabili per l'esercizio dell'autonomia da parte degli Enti locali. Il testo normativo ha subito modifiche sostanziali in forza delle Leggi nn. 50/1998 e 51/2002, poi derogata dopo l'entrata in vigore del Regio Decreto n. 2/2004, del 5 marzo, di approvazione del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (c.d. TRLRHL).³⁰⁸

L'esercizio del potere tributario in capo agli Enti locali è limitato, da un lato, dall'applicazione dei limiti generali per tutte le espressioni del potere tributario e che vengono previsti per garantire il rispetto dei principi di giustizia tributaria, quali la capacità contributiva, la generalità, l'uguaglianza, la progressività, la non confiscatorietà, la giustizia e la legalità, di cui all'articolo 31 della Costituzione, e, dall'altro lato, da una serie specifica di vincoli. Questa

307 DEL PRADO MONTOYA LÓPEZ 2013, pp. 198 e 199.

308 DEL PRADO MONTOYA LÓPEZ 2013, pp. 183 e 184.

ultima tipologia di limiti, applicabili al potere tributario locale, si possono riassumere nei principi di autonomia locale, di sufficienza finanziaria, di territorialità, di neutralità, di coordinazione tra le Amministrazioni tributarie, riserva di legge in materia di benefici fiscali e di convergenza con il sistema tributario statale.³⁰⁹

Il secondo comma dell'articolo 133 conferisce agli Enti locali, analogamente alle Comunità autonome, la facoltà di stabilire ed esigere tributi in accordo con la Costituzione e la Legge; tuttavia, già il Tribunal constitucional con la pronuncia n. 19/1987, afferma che detti enti godono sì di un potere tributario ma esso può avere un contenuto molto limitato. Gli Enti locali infatti non sono dotati di potestà legislativa e, pertanto, non possono istituire nuovi tributi né determinare in modo autonomo i loro elementi essenziali, attività che può essere svolta, in forza del principio di riserva di legge sancito nell'articolo 31, comma terzo, della Costituzione, solo per mezzo di una disposizione avente forza di legge. Questa limitazione impone di chiedersi quale significato possa attribuirsi al riconoscimento costituzionale della facoltà di stabilire tributi attribuito agli Enti locali. Detta facoltà deve essere interpretata nel senso che gli enti territoriali minori possono solamente gestire l'entrata in vigore e l'applicazione effettiva dei tributi già istituiti e strutturati nelle loro linee essenziali per il tramite di una legge che, rispettando la norma di cui al comma primo dell'articolo 31 della Costituzione, deve contenere almeno i principi e i criteri ai quali deve rispondere ogni tributo. Il potere tributario locale sarà pertanto limitato esclusivamente a regolamentare, attraverso le Ordinanze fiscali emesse nell'esercizio della potestà regolamentare degli enti, i valori fiscali nei limiti loro concessi dalla legge, la quale pertanto deve anche i precisi limiti entro i quali dovrà esprimersi detta regolamentazione locale. In conseguenza di quanto esposto si deve dedurre che l'ampiezza del potere tributario locale sarà determinata in base al margine che le leggi dello Stato e delle Comunità autonome permettono alle Ordinanze locali. A parte questo, però, gli Enti locali sono anche titolari di una serie di potestà nella gestione finanziaria che devono essere rispettate sia dallo Stato sia dalle Comunità autonome; in tal senso tali enti hanno competenza propria, e non delegata, nella gestione, nel prelievo, nei controlli e nella risoluzione di ricorsi di seconda istanza relativamente ai tributi locali.³¹⁰

In generale la disciplina dei tributi locali è determinata quasi integralmente dallo Stato centrale, che ha lasciato un minimo margine alle Comunità autonome e agli Enti locali.

309 DEL PRADO MONTOYA LÓPEZ 2013, pp. 199 e 200.

310 DEL PRADO MONTOYA LÓPEZ 2013, p. 199.

Anche quando, a metà degli anni ottanta, ai Comuni viene attribuita una maggiore potestà tributaria mediante leggi che consentono ad alcuni di essi di disciplinare taluni aspetti dei tributi propri, comprese le addizionali su alcuni tributi statali come l'imposta sul reddito delle persone fisiche, il Tribunale costituzionale ha impedito tale facoltà. Le sentenze n. 179 del 9 dicembre 1985 e n. 19 del 17 febbraio 1987 dichiararono infatti l'illegittimità della relativa normativa per violazione del principio di riserva di legge.³¹¹

Oltre al limite in oggetto, le potestà tributarie degli Enti locali sono vincolate al rispetto del principio di territorialità. Essi non possono intervenire su presupposti di imposta, redditi generati e spese effettuate che concernano elementi che si spingono oltre al proprio territorio.³¹² Tuttavia, di fatto, la legge statale ha disegnato un sistema impositivo uniforme, dal momento che, anche potendo sussistere differenze normative o gestorie tra i vari Enti locali, esse non sono mai significative.³¹³

Inoltre il principio di neutralità impone che il sistema fiscale locale non ostacoli in alcun modo la libera circolazione di persone, capitali, beni e merci in applicazione dell'articolo 139, comma secondo, della Costituzione.³¹⁴

Occorre poi ricordare che, sebbene la Carta costituzionale preveda che gli Enti locali godono di autonomia finanziaria, il Tribunal constitucional ha precisato che si tratta di una caratteristica di fatto molto limitata a causa dell'attività di controllo e di vigilanza attribuita allo Stato e alle Comunità autonome. Questo tipo di ingerenza finanziaria sugli Enti locali si giustifica in base al fondamentale principio dell'unità della nazione e, non potendosi avere controlli generici e indeterminati che collocherebbero questi ultimi in posizione di subordinazione nei confronti degli altri enti, essa si realizza solo quando l'attività finanziaria incide su interessi concorrenti con quelli di altre amministrazioni. Inoltre i controlli sono quasi sempre di legalità, ma in taluni casi possono essere anche di opportunità.³¹⁵

L'articolo 2 del Real Decreto Legislativo n. 2/2004 del 5 marzo, col quale si è approvato il testo revisionato della Ley Reguladora de las Haciendas Locales (c.d. TRLRHL), stabilisce che i mezzi di finanziamento degli Enti locali sono costituiti dai ricavi dipendenti dal proprio

311 MENDELLA 2005, pp. 197 e 198.

312 DEL PRADO MONTOYA LÓPEZ 2013, p. 200.

313 MENDELLA 2005, pp. 198 e 199.

314 DEL PRADO MONTOYA LÓPEZ 2013, p. 200.

315 MENDELLA 2005, pp. 195 e 196.

patrimonio e da altre fonti di diritto privato,³¹⁶ dai tributi propri e dalle sovraimposte su entrate delle Comunità autonome e di altri Enti locali, dalla partecipazione ai tributi statali e autonomici, dalle sovvenzioni, dal ricavato derivante dai prezzi pubblici, dal prodotto delle operazioni di credito,³¹⁷ dal ricavato di multe e sanzioni nell'ambito delle rispettive competenze e, infine, le altre prestazioni di diritto pubblico.

All'interno della generale categoria delle entrate di diritto pubblico, per la cui efficacia gli Enti locali devono rispettare le prerogative stabilite per legge dallo Stato, è necessario distinguere tra tributi propri, a loro volta classificabili in imposte di cui all'articolo 38 comma primo della TRLTHL, tasse di cui agli articoli da 20 a 27 e contributi speciali di cui agli articoli da 28 a 37; sovraimposte su tributi delle Comunità autonome o di altri Enti locali nei casi espressamente previsti dalle leggi delle rispettive Comunità ai sensi del comma secondo dell'articolo 38 della TRLTHL; e partecipazione al gettito dei tributi dello Stato e delle Comunità autonome.

Tra le imposte comunali si ricordano due imposte che gravano su certi redditi personali effettivi o presunti, come l'imposta sui beni immobili e l'imposta sulle attività economiche, un'imposta che grava su certi beni patrimoniali, come l'imposta sull'incremento di valore dei terreni urbani, un'imposta che grava su certi beni patrimoniali, come l'imposta sui veicoli, e un'imposta che grava sulle vendite e sul consumo, come l'imposta sulle costruzioni, sulle installazioni e sulle opere.³¹⁸

Quanto alla partecipazione ai tributi di altri enti, l'articolo 39 della TRLTHL stabilisce che gli Enti locali possono partecipare ai tributi statali nella misura e secondo i criteri stabiliti dalla legge dello Stato così come possono partecipare ai tributi autonomici secondo quanto determinato dai Parlamenti di ciascuna Comunità. La partecipazione in oggetto si esplica attraverso la fissazione di quote e criteri di distribuzione delle entrate e mediante la dotazione di fondi da destinare ai diversi Comuni. A differenza delle partecipazioni alle entrate statali delle Comunità autonome, quelle degli Enti locali si caratterizzano per l'impossibilità di tali livelli di governo di determinare le quote di partecipazione. Inoltre mentre sussiste una

316 Si tratta dei rendimenti di qualsiasi natura derivanti dal patrimonio degli Enti locali, così come gli acquisti a titolo di eredità, legato o donazione; detto patrimonio è costituito dai beni di proprietà degli enti, così come dai diritti reali o personali dei quali essi sono titolari, suscettibili di valutazione economica, purché non siano sottoposti all'uso o al servizio pubblico.

317 Gli Enti locali possono effettuare operazioni di credito in tutte le forme, sia a lungo sia a breve termine, così come operazioni finanziarie di copertura e gestione del rischio del tasso di interesse e del tasso di cambio.

318 MENDELLA 2005, p. 197.

parziale potestà normativa in capo alle Comunità autonome per alcuni aspetti dei tributi loro ceduti dallo Stato, tale cessione non è prevista per gli Enti locali. Pertanto è possibile sostenere che soprattutto tale strumento, pur rientrando nelle entrate di carattere tributario, dimostra una dipendenza finanziaria di fatto degli Enti locali nei confronti dei maggiori enti territoriali.³¹⁹

Come evidenziato nell'analisi che precede, si può concludere affermando che in Spagna, nonostante la presenza di sicure previsioni costituzionali verso la creazione di un modello di finanza regionale e locale caratterizzata da un certo grado di autonomia, l'effettiva realizzazione del sistema non può dirsi del tutto compiuta. La preminenza del livello centrale di governo, già evidente in Costituzione e acuita in conseguenza dell'estrinsecazione dei principi regolanti la fiscalità spagnola, comporta la creazione di vincoli che non consentono agli enti sub-statali di adottare un proprio modello compiutamente autonomo. Le leggi di attuazione del sistema fiscale e l'interpretazione del Tribunal constitucional, seppure con talune attenzioni alle istanze autonomistiche, non sono in grado di rendere il modello globale conforme a quanto prescritto in Costituzione.

3. Tentativi di autonomia in Italia e la legge di coordinamento (segue)

Il modello di riparto dei livelli del governo della finanza pubblica italiana rientra, analogamente a quanto indicato per Belgio e Spagna, tra quelli cooperativi a struttura c.d. aperta. Tuttavia è stato rilevato che nonostante i rinvii all'operato del legislatore ordinario per la concreta disciplina del riparto finanziario e della perequazione, la Costituzione fa emergere delle indicazioni forti, quali l'esplicitazione dell'autonomia finanziaria di entrata e di spesa in capo agli enti sub-statali che configura un'equiordinazione finanziaria tra i livelli di governo, nel rispetto del rispettivo ruolo istituzionale e delle competenze di ciascuno, nonché l'istituzione di un fondo perequativo senza vincoli di destinazione che integra l'autonomia finanziaria e politica dei vari livelli di governo.³²⁰

Quanto alla struttura del sistema fiscale e finanziario che emerge dalla Costituzione si deve affermare innanzitutto che lo Stato ha legislazione esclusiva limitatamente al sistema tributario e contabile statale ai sensi dell'articolo 117, comma secondo, lettera e). La materia

³¹⁹ MENDELLA 2005, pp. 199 e 200.

³²⁰ COVINO 2005, pp. 12 e 13.

del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario è, invece, oggetto di legislazione concorrente così come previsto dall'articolo 117, comma terzo: la determinazione avviene a livello regionale, ma la formulazione dei principi fondamentali su cui ergere la disciplina positiva deve essere indicata dallo Stato.³²¹ Le Regioni hanno, ai sensi dell'articolo 117, comma quarto, potestà legislativa residuale su tutte le materie non esplicitamente citate ai commi secondo e terzo tra cui, in campo fiscale, la disciplina dei tributi regionali e locali. Il sistema tributario degli enti sub-statali quindi potrebbe essere considerato, per le materie di loro competenza esclusiva, una struttura indipendente e separata da quello dello Stato: si manifesterebbe così una potestà legislativa esclusiva, anche se non assoluta, in quanto rimarrebbero vincolanti i limiti posti dalla Costituzione e dai principi del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario.³²²

L'ordinamento tributario risultante dalla Riforma del Titolo V è caratterizzato da un'intrinseca polisitematicità che, per essere effettivamente coerente con la Costituzione, dovrebbe essere strutturato su tre gradi. In primo luogo dovrebbe sussistere un sistema erariale riservato alla potestà legislativa dello Stato; secondariamente dovrebbe esservi un sistema tributario regionale su cui, fatti salvi i principi fondamentali di determinazione statale, avrebbe influenza solamente la Regione; e, infine, un ambito comunale e provinciale che dovrebbe dipendere dallo Stato, per quanto riguarda i citati principi fondamentali del coordinamento, dalla Regione, per la determinazione dei profili essenziali dell'imposizione non attribuibile all'autonomia locale in virtù della riserva relativa di legge di cui all'articolo 23 della Costituzione,³²³ e dai propri regolamenti, per la determinazione di tutto ciò che non deve essere previsto ai livelli superiori.³²⁴

Il nuovo articolo 119 inoltre ridisegna un modello finanziario per Regioni, Province, Comuni

321 Non è mancato chi ha avanzato delle perplessità relativamente alla nuova disposizione poiché non risulta soddisfacente «l'ampiezza della potestà normativa di coordinamento, riservata sostanzialmente alle Regioni, salvo che per i principi fondamentali. Il comma 3 dell'art. 117 fa infatti riferimento al sistema tributario tout court sicché non è chiaro se il coordinamento in questione (riservato alle Regioni salvi i principi fondamentali) riguardi il sistema tributario generale (cioè statale, regionale e locale) ovvero solo quello regionale e locale»; PERRONE 2004, p. 1177.

322 PEREZ 2007, p. 54.

323 Secondo PEREZ 2007, p. 54, in base alle attuali previsioni costituzionali «si possono superare anche i limiti derivanti dall'art. 23 della Costituzione ove lo si coordina con l'art. 114. Infatti, in coerenza con quest'ultimo, le Regioni nelle materie di loro competenza esclusiva (che, si ripete, sono tutte quelle non indicate nei commi 2 e 3 dell'art. 117), non sono subalterne allo Stato e, alla pari dello Stato, possono stabilire ed applicare tributi ed entrate propri».

324 TOSI-GIOVANARDI 2006, p. 2478.

e Città metropolitane potenzialmente in grado di incrementare una loro autonomia, la quale esplica al meglio la propria funzione se la si considera quale fonte di risorse per far sì che quegli enti pubblici svolgano pienamente i propri compiti amministrativi.³²⁵ Il primo comma della norma, prescrivendo che gli enti sub-statali hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa, imposta il problema della finanza locale sotto un punto di vista che rimanda a modelli federali di organizzazione. Questa pronuncia di principio però deve essere letta congiuntamente al resto dell'articolo 119 poiché in sé rappresenta una mera descrizione astratta di un modello che, per poter ottenere una concreta realizzazione, dovrà essere disciplinato nel dettaglio. Si prevede, difatti, che ai vari livelli di governo debba essere garantita l'indipendenza tributaria e finanziaria e, perché ciò possa rendersi effettivo, la Carta fondamentale indica successivamente quali dovranno essere le fonti di finanziamento degli enti più appropriate a coprire le spese derivanti dalle loro funzioni pubbliche.

Il comma secondo dell'articolo 119 prevede che Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni hanno risorse autonome, le quali si distinguono in due categorie: da un lato, tributi ed entrate propri stabiliti e applicati dagli enti in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario e, dall'altro, compartecipazioni al gettito derivante da tributi dello Stato inerente al territorio di riferimento. Queste fonti di finanziamento, assieme al fondo perequativo senza vincoli di destinazione attribuibile alle zone con minor capacità fiscale per abitante di cui al comma terzo, devono coprire integralmente le funzioni pubbliche attribuite agli enti sub-statali così come previsto al comma quarto.

Al comma quinto il legislatore costituzionale prevede poi che lo Stato destina risorse aggiuntive ed effettua interventi speciali nei confronti di certi enti al fine di incentivarne lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale; inoltre tali trasferimenti sono contemplati per rimuovere i disequilibri economici e sociali nonché per favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona oppure per provvedere a scopi che non siano il normale esercizio dei compiti degli enti. L'ultimo comma dell'articolo 119 prevede infine che, con legge dello Stato, si determinino i principi generali per attribuire un patrimonio a Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni. Questi ultimi poi potranno ricorrere all'indebitamento solo per coprire gli investimenti e, in ogni caso, sarà loro preclusa qualsiasi

325 D'AURO 2008, p. 7700.

garanzia da parte dello Stato per i prestiti contratti.

A fronte di una proclamata ed eguale autonomia di entrata e di spesa per tutti gli organi costituenti la Repubblica, di fatto bisogna costatare una differenziazione intrinseca alla stessa struttura proposta dalla Carta fondamentale: le Regioni infatti sono gli unici enti sub-statali dotati di potestà legislativa ai sensi dell'articolo 117. L'articolo 23 della Costituzione, però, prevede che la possibilità di imporre prestazioni personali o patrimoniali possa avvenire solamente in base a una legge, la quale non potrà essere emanata dagli Enti locali i quali, di conseguenza, potranno esercitare in autonomia i propri programmi di entrata e di spesa solo nei limiti e secondo le determinazioni della succitata legge. Questa, alla luce della divisione delle competenze emergenti dall'articolo 117, dovrebbe essere quella regionale, salvo la determinazione dei principi fondamentali del coordinamento riservati allo Stato, al fine di garantire un corretto procedimento nella gestione delle materie di legislazione concorrente. In tale prospettiva è possibile ricavare tre interpretazioni relative all'articolo 23 della Costituzione. Si potrebbe ritenere, innanzitutto, che la riserva concerna solamente la legge dello Stato, per cui i livelli decentrati di governo si troverebbero ancora una volta unicamente condizionati da un'impostazione centralista e monolitica. Altrimenti, si potrebbe considerare che la legge da valutare ai fini del rispetto della previsione di cui all'articolo 23 debba essere quella di produzione regionale. Oppure, infine, si potrebbe immaginare una generale legge statale che consenta un completamento più specifico ad opera del legislatore regionale, operando in questo modo un'attuazione ampia ed elastica della riserva di legge relativa. Anche in questo caso però si verificherebbe un ritorno ad una struttura verticale dell'esercizio della riserva di legge perché vi sarebbe una disposizione costituzionale, quale l'articolo 23, cui segue una legge statale che attua la riserva, sulla base della quale la Regione, e a questo punto anche il Comune, può esercitare il proprio potere impositivo. Inoltre, seguendo questa ipotesi, l'attribuzione della potestà legislativa della Regione resterebbe, sotto il profilo dell'autonomia finanziaria, priva di significato.³²⁶ La prima e l'ultima interpretazione devono considerarsi, alla luce della novella del 2001, inidonee poiché l'articolo 114 equipara lo Stato agli altri enti formanti la Repubblica mentre il 117 pone sullo stesso piano legislatore regionale e statale, disponendo anzi una differenziazione per materie che sembra privilegiare, in campo tributario, l'intervento delle Regioni rispetto a quello dello Stato. Sarà quindi opportuno preferire la

326 PEREZ 2007, p. 54.

seconda interpretazione che affida al legislatore regionale il compito di soddisfare la riserva di legge relativa per quanto riguarda la fiscalità locale: Comuni, Province e Città metropolitane, secondo un'astratta interpretazione delle prescrizioni della Carta fondamentale, devono trovare nella legge delle Regioni la disciplina di base su cui sviluppare legittimamente la propria autonomia finanziaria.

Ripetendo parzialmente quanto affermato precedentemente occorre rilevare una prima differenza tra il sistema fiscale delle Regioni a statuto ordinario e quello delle Regioni a statuto speciale. La Corte Costituzionale, nella sua attività interpretativa, ha fornito elementi per individuare i principali tratti di tale distinzione.

Quanto alle Regioni a statuto ordinario è necessario distinguere tra *tributi propri* e *tributi impropri*, che costituiscono la base del sistema emergente dal combinato degli articoli 117 e 119 della Costituzione. Quanto alla seconda categoria di tributi, è stato rilevato che tutti quei tributi denominati *regionali*, riscossi nel territorio, il cui gettito è attribuito all'ente sub-statale ma che sono stati istituiti con legge dello Stato anteriormente alla Riforma del 2001, non è possibile categorizzarli quali tributi regionali propri nella medesima accezione proposta dalla Costituzione novellata, pertanto non possono essere modificati da una legge regionale. L'istituzione di nuovi tributi, o la modifica di quelli esistenti, può avvenire ad opera del legislatore regionale esclusivamente nel rispetto dei principi del coordinamento col sistema tributario statale, i quali, a loro volta, non possono essere ricavati dalla Regione da norme già esistenti ma devono essere preliminarmente definiti dal legislatore statale, così come più volte affermato. Diversa dovrebbe apparire la categoria dei tributi propri, i quali si identificano nell'avere presupposti diversi da quelli propri di tributi statali preesistenti, nonché nell'avere natura paracommutativa. Solo rispetto a queste fattispecie tributarie, che nella pratica si risolvono in ipotesi decisamente limitate, sussisterebbe il potere esclusivo delle Regioni di autonomia tributaria suscettibile di esplicarsi in assenza di una legge statale di coordinamento. Quest'ultima tipologia di tributi dovrebbe comunque rispettare taluni principi, quali l'armonia con la Costituzione e quelli propri dell'ordinamento incorporati nel sistema tributario statale.

Per comprendere a fondo la distinzione tra la fiscalità delle Regioni a statuto ordinario e di quella delle Regioni a statuto speciale, così come immaginata dalla Riforma del 2001, occorre distinguere i principi del sistema tributario statale dai principi fondamentali di coordinamento

del sistema tributario nel suo complesso. Essi assolvono alla medesima funzione di coordinamento della fiscalità dei vari livelli di governo, ma derivano e si comportano in modo differente. I principi del sistema tributario statale necessitano di una previa apposita legge statale di coordinamento che li codifichi, pena lo stallo del sistema. I principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario nel suo complesso, invece, richiedono solamente che il singolo ente sub-statale, nell'istituire i propri tributi, valuti autonomamente la coerenza del proprio sistema con quello statale e, conseguentemente, conformi le proprie fattispecie agli elementi essenziali del sistema statale.

Tale ultima fattispecie, che per le Regioni a statuto ordinario può riguardare esclusivamente i tributi propri, è invece regola generale per le Regioni a statuto speciale, coinvolgente qualsiasi tributo esse vogliano istituire. Questi ultimi enti sub-statali quindi non dovrebbero attendere la legge statale di coordinamento per legiferare in materia tributaria, dal momento che è sufficiente che essi si mantengano in armonia con i principi del sistema tributario statale.

La motivazione di questo duplice modello è determinata dal fatto che le modifiche apportate alla Costituzione nel 2001 non possono avere l'effetto di restringere l'autonomia già spettante alle Regioni a statuto speciale, le quali dovrebbero rispettare vincoli meno stringenti di quelli dettati per le Regioni a statuto ordinario. In realtà la distinzione appare più apparente che reale, dal momento che le iniziative tributarie delle Regioni a statuto speciale sono state sottoposte a vincoli non meno stringenti e numerosi rispetto a quelli che si sarebbero andati a concretizzare nella futura legge statale di coordinamento necessaria per la coerente realizzazione della fiscalità delle Regioni a statuto ordinario.

Alla luce di tale interpretazione giurisprudenziale in merito al nuovo dettato costituzionale, si è inserita, come precedentemente indicato, la tanto attesa legge statale di coordinamento, la legge delega n. 42/2009, con i relativi strumenti di attuazione che, per quanto riguarda la fiscalità regionale si sono sostanziati nel decreto legislativo n. 68/2011. Nonostante le previsioni della legge delega e del relativo decreto legislativo, il quadro della fiscalità regionale non appare mutato rispetto all'assetto precedente. Le entrate tributarie delle Regioni a statuto ordinario sono costituite principalmente dal gettito dell'IRAP, dell'addizionale all'IRPEF, dalla tassa automobilistica e dalla compartecipazione alle accise sulla benzina, dall'addizionale sulle accise sul gas naturale, dal tributo speciale per il deposito in discarica

dei rifiuti solidi, dalla tassa regionale per il diritto allo studio universitario e dalla compartecipazione all'IVA versata dai consumatori finali nel proprio territorio. La fiscalità regionale ordinaria continua ad essere determinata da tributi regionali impropri in quanto gli enti sub-statali non hanno in materia poteri di manovra rilevanti. Quanto alle Regioni a statuto speciale, così come per le Province autonome di Trento e di Bolzano, l'ordinamento finanziario continua ad essere disciplinato dai rispettivi statuti. Questi ultimi, che hanno forma di legge costituzionale, stabiliscono ambiti e limiti della potestà impositiva, tributaria, finanziaria e contabile, elencano i tributi erariali il cui gettito è devoluto in tutto o in parte alla Regione, attribuiscono a quest'ultima la potestà legislativa e amministrativa sull'ordinamento finanziario degli Enti locali del rispettivo territorio. Con la legge delega n. 42/2009 intervengono modifiche all'ordinamento finanziario delle Regioni a statuto speciale che hanno riguardato l'attuazione dei principi del federalismo fiscale. Il connotato più forte dell'autonomia finanziaria delle Regioni a statuto speciale e delle Province autonome continua a essere rappresentato dalle quote di compartecipazione ai tributi erariali. Ogni statuto elenca le imposte erariali delle quali una quota percentuale è attribuita alla Regione, le aliquote eventualmente differenziate per ciascun tipo di imposta, la base di computo, le modalità di attribuzione, mentre talune specificazioni di dettaglio sono rimesse poi alle norme di attuazione. Occorre ricordare anche in questo caso che le compartecipazioni possono essere considerate tributi propri regionali solo ai fini della destinazione del gettito, mentre non lo sono per le restante parte della disciplina, come per quanto riguarda istituzione, soggetti passivi, base imponibile, sanzioni e contenzioso.

Dalla breve analisi della concreta attuazione della fiscalità regionale, sia ordinaria sia speciale, emerge che, nonostante la novella costituzionale e la sua realizzazione mediante la legge statale del coordinamento con i relativi strumenti delegati, è quasi inesistente per il legislatore regionale ottenere un autentico potere in materia di tributi propri. Soffrono della medesima, se non peggiore, limitazione gli altri enti sub-statali, quali gli Enti locali. Essi infatti non solo devono sottostare ai limiti determinati dal sistema in generale, così come precedentemente esposto, ma non possono nemmeno dirsi titolari di un vero e proprio potere impositivo dal momento che solo lo Stato e le regioni hanno potestà impositiva.

Analizzando più nel dettaglio le fonti del finanziamento delle autonomie locali si nota che, nello stabilire e applicare tributi ed entrate propri, esse devono muoversi in armonia con la

Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Per quanto riguarda la previsione relativa alle entrate non tributarie proprie non sorgono particolari problemi dal momento che queste non devono rispettare la riserva di legge concernente le prestazioni imposte, essendo esse costituite sia dall'ammontare finanziario derivante dalla gestione del patrimonio, sia dall'offerta di servizi alla collettività, sia dall'emissione di buoni ordinari dei Comuni o delle Regioni attivabili esclusivamente per finanziare spese di investimento.³²⁷ I tributi propri invece devono rispettare i limiti costituzionali previsti all'articolo 23, per cui gli Enti locali dovranno sempre far riferimento a una legge regionale nella concreta composizione dell'autonomia finanziaria; essi hanno, infatti, in campo tributario, una semplice potestà regolamentare tesa a disciplinare non tanto le basi imponibili quanto le aliquote dei tributi, le esenzioni e le agevolazioni.³²⁸

Come anticipato per quanto riguarda l'analisi della fiscalità regionale, nella determinazione delle caratteristiche della categoria dei tributi propri, importanza fondamentale ha assunto la giurisprudenza della Corte Costituzionale. Secondo le molte sentenze che si sono susseguite dal 2003 non sono da considerare tali quelli il cui gettito è attribuito agli enti sub-statali ma la cui imposizione avviene a livello centrale, in quanto essi sono classificabili quali tributi propri *derivati*. Sono invece definibili tributi propri *propri* solo quelli disciplinati localmente ma istituiti, per quanto riguarda gli elementi essenziali, attraverso legge regionale, la quale, a sua volta, deve muoversi nei limiti dei principi del coordinamento determinati dallo Stato; ciò avviene a prescindere dalla destinazione del ricavato e dalla devoluzione alle autonomie di parte della disciplina della potestà legislativa. La nozione di tributo proprio immaginata dalla Corte Costituzionale predilige l'aspetto formale rispetto a quello sostanziale, poiché il concetto non dipende da quale tipologia di ente percepisce e gestisce l'entrata ma dal tipo di strumento normativo istitutivo.³²⁹

Tra le fonti di finanziamento autonome riconosciute dall'articolo 119 della Costituzione possono essere annoverate le compartecipazioni, che devono essere ben differenziate dalla categoria dei tributi propri. Va, infatti, considerato che le imposte che nascono statali rimangono tali: le compartecipazioni locali e regionali rimangono quote di tributi erariali,³³⁰ la

327 PEREZ 2003, p. 667.

328 D'AURO 2008, p. 7700.

329 AMATUCCI 2010, p. 16.

330 PEREZ 2007, p. 54.

cui caratterizzazione verso un'ottica autonomista deriva soltanto dal loro collegamento al territorio di riferimento dell'ente percepente il ricavato e non dalla loro essenza strutturale. Queste fonti di finanziamento non possono essere considerate entrate proprie in senso stretto perché la loro determinazione è decisa dallo Stato.³³¹ La Costituzione inserisce le compartecipazioni tra le risorse autonome perché si instaura un collegamento tra ammontare del gettito, di cui hanno diritto in misura percentuale le amministrazioni pubbliche decentrate rispetto al tributo erariale, e il territorio di riferimento. Seppur la determinazione avvenga a livello statale, la concreta percezione delle risorse da parte dell'ente gode di un forte raccordo con la collettività finanziante. Le compartecipazioni quindi non sono somme che alimentano fondi ripartiti in base a criteri perequativi, ma sono da considerarsi un vero e proprio gettito riscosso sul territorio.³³²

Il comma terzo dell'articolo 119 prevede poi che lo Stato debba istituire un fondo perequativo avente la finalità di coadiuvare i territori con minore capacità fiscale per abitante e che, nel fare questo, non ponga vincoli di destinazione al bilancio dell'ente percepente. Questo correttivo a un modello disegnato in senso federale si rende necessario in quanto potrebbero coesistere territori maggiormente dotati dal punto di vista demografico, geografico, sociale e produttivo, i quali conseguentemente avranno una capacità fiscale per abitante più alta rispetto ad altri. Essi infatti saranno capaci di far fronte alle proprie funzioni mediante l'utilizzo preminente di risorse autonome. Al contrario si deve riconoscere la presenza di zone meno forti dal punto di vista fiscale che, in ogni caso, devono poter garantire le prestazioni obbligatorie ai propri cittadini, dato che è necessario assicurare pari opportunità alle varie collettività indipendentemente dal territorio di residenza. È quindi affidato al fondo perequativo il compito di assicurare la coesione sociale e l'uguaglianza sostanziale tra tutti i cittadini, i quali devono poter godere dell'esercizio dei diritti costituzionalmente garantiti e accedere ai servizi fondamentali senza subire alcuna discriminazione. Il riferimento alla capacità fiscale per abitante indica che il livellamento voluto dal legislatore tra le diverse zone e realtà del Paese deve avvenire sulle base di un computo che abbia quale base la capacità fiscale e non direttamente i bisogni dei vari territori. Il divieto di apporre al fondo un vincolo di destinazione, in grado di proibire qualsiasi coercizione da parte delle fonti normative sia

331 PEREZ 2003, p. 668.

332 ROSEN-GAYER 2010, p. 370.

primarie sia secondarie, risponde poi, da un lato, all'esigenza di assicurare maggiore autonomia di decisione in capo agli Enti territoriali nelle materie di loro competenza e, dall'altro, alla necessità di garantire certezza delle risorse. Quest'ultima asserzione si giustifica considerando che il fondo, di cui al comma terzo dell'articolo 119, costituisce una fonte di finanziamento ordinaria delle funzioni degli enti, la quale, non essendo indirizzata verso certi compiti piuttosto che altri, sottrae le risorse così percepite dal meccanismo della contrattazione fra enti decentrati e Stato.

Il quarto comma dell'articolo 119 afferma poi che il fondo perequativo, congiuntamente a tributi ed entrate propri nonché alle compartecipazioni, deve essere in grado di finanziare integralmente i compiti amministrativi attribuiti ai diversi Enti territoriali. Questo strumento quindi non può andare a finanziare funzioni ulteriori o livelli di prestazioni più elevati rispetto a quelli connessi al normale esercizio dell'ente e deve comunque arrestarsi al momento in cui viene raggiunto il grado di capacità fiscale per abitante preso come punto di riferimento.³³³

A fonte della perequazione cosiddetta in senso stretto, al comma quinto dell'articolo 119 è contemplata la perequazione intesa in senso lato. Questo intervento dovrà garantire la promozione di alcuni importanti elementi, quali lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, nonché incentivare l'eliminazione degli squilibri territoriali di tipo economico e sociale; esso è poi stato immaginato con la finalità di consentire l'esercizio dei diritti della persona in modo effettivo e per provvedere a tutti quegli scopi che siano diversi dal normale esercizio delle funzioni attribuite agli enti sub-statali. Il fondo perequativo in questione è integrativo e contingente, da momento che viene attivato solo in casi eccezionali e può essere definito come un insieme di trasferimenti extrafunzionali a destinazione vincolata. Al pari del fondo previsto al comma terzo è animato da finalità solidaristiche, ma se ne differenzia per lo scopo che si prefigge di ottenere: non vuole conseguire il mero raggiungimento di un determinato grado di autonomia riferibile alle funzioni svolte dai vari livelli di governo, ma la rimozione in via eccezionale degli elementi strutturali di divario tra le diverse zone del Paese. Lo Stato quindi, anche per mezzo del fondo perequativo in analisi, è competente nel tutelare i diritti della cittadinanza e nel garantirne i livelli essenziali,³³⁴ poiché questo tipo di trasferimento ha come obiettivo l'effettivo esercizio di tali diritti sociali così da

³³³ COCIANI 2011, pp. 62 e ss.

³³⁴ ROSEN-GAYER 2010, p. 372.

tutelare, in ultima analisi, l'unitarietà della Repubblica anche in presenza di un modello sempre più tendente al federalismo e al decentramento.³³⁵

Concludendo si può affermare che anche il concreto sistema fiscale italiano si dimostra incoerente rispetto alle premesse Costituzionali così come risultanti dalla Riforma del Titolo V della Costituzione. Se le decise previsioni di cui all'articolo 119 della Carta fondamentale in merito all'autonomia finanziaria di entrata e di spesa degli enti sub-statali grazie, tra le altre risorse, a tributi ed entrate proprie potevano lasciare aperta la possibilità della creazione di un modello veramente decentrato, la stessa Costituzione, l'interpretazione giurisprudenziale e la realizzazione legislativa richiesta non hanno consentito di portare alle estreme conseguenze dette premesse. La Costituzione, infatti, indipendentemente dalla previsione di più strumenti perequativi, porta in seno i germogli stessi della propria sconfitta. In primo luogo si può rilevare che i fondi di riequilibrio nazionale, pur essendo fondamentali in un sistema non competitivo come quello italiano, conducono senza dubbi a un accentramento dei poteri e delle decisioni. Inoltre, e soprattutto, si deve constatare come le stesse norme costituzionali che celebrano l'autonomia degli enti sub-statali pongano le basi per la sua limitazione, la quale in concreto si è tradotta in una dipendenza permeante nei confronti del livello centrale di governo. La successiva interpretazione della Corte costituzionale e la necessaria legge statale di coordinamento hanno inevitabilmente interpretato il dato costituzionale nel modo più cauto possibile, limitando fortemente le istanze al decentramento. Si assiste così alla permanenza di un sistema fiscale globalmente influenzato dallo Stato centrale, dove l'autonomia degli enti sub-statali, se esistente, sicuramente non emerge nella fase di determinazione delle metodologie di reperimento delle risorse.

4. *(segue) Le recenti riforme italiane in materia di imposizione immobiliare*

Si vuole offrire una critica alle recenti riforme in materia di imposizione sugli immobili,

335 COCIANI 2011, che a p. 65, approfondisce mostrando come «dall'esame del quinto comma dell'art. 119 Cost., infatti, risulta del tutto evidente il collegamento ideale con il secondo comma dell'art. 3 Cost. che, come noto, fa carico alla Repubblica (e non al solo Stato) di rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale che, di fatto, limitando la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana. Del pari, risulta evidente il collegamento con lo stesso art. 2 Cost., laddove questo garantisce i diritti inviolabili dell'uomo anche attraverso l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale», precisando in nota che ciò «risulta anche testimoniato dal collegamento dei trasferimenti al fine dell'assicurazione dei livelli essenziali delle prestazioni sul territorio».

specialmente sulle abitazioni. Se l'esenzione dal pagamento dell'imposta sulla prima casa risponde sicuramente a una esigenza di solidarietà e di redistribuzione del reddito, tuttavia viola i principi che stanno alla base della imposizione secondo le regole del beneficio, quale elemento fondamentale dei sistemi ispirati al c.d. federalismo fiscale, oltre a privare i minori enti sub-statali di un'essenziale entrata.

Come si approfondirà nel prosieguo, si accetta come teoria preferibile quella che riconosce la territorialità come il limite all'individuazione dei soggetti che devono concorrere alle spese pubbliche. I servizi così finanziati andranno a beneficio di quegli stessi soggetti che, da un lato, li hanno finanziati e che, dall'altro lato, hanno eletto la propria rappresentanza locale responsabile delle decisioni sulle entrate e sulle spese dell'ente. L'aver esentato da imposizione proprio quei soggetti – i titolari delle c.d. “prime case” – che nel territorio fruiscono dei servizi e votano i gestori della cosa pubblica inevitabilmente spezza quel collegamento virtuoso che si vuole alla base di una struttura decentrata dello Stato. I trasferimenti che lo Stato effettua nei confronti dei Comuni, a seguito dell'abolizione dell'IMU sulla prima casa, non riescono a compensare la perdita di autonomia di entrata degli enti, né tantomeno sono in grado di ristabilire la violazione ai principi propri dell'autonomia che tale esclusione comporta.

Pare opportuno premettere che moltissimi altri Stati, europei ed extraeuropei, contemplano un tributo immobiliare devoluto agli enti sub-statali, in quanto direttamente correlato al beneficio ricevuto dal proprietario in relazione alla fruizione dei servizi ad esso forniti dal livello locale di governo. La prima casa, in quanto abitazione principale, è l'immobile che più di tutti esprime il collegamento tra il contribuente e il territorio di cui esso fa parte. Nel caso italiano si assiste addirittura a un prelievo fiscale negativo in relazione all'imposizione diretta prima casa, viste le esclusioni ai fini IMU e IRPEF, oltre alla possibilità di detrarre da quest'ultima imposta gli interessi passivi del mutuo contratto per l'acquisto del fabbricato stesso.

Più specificatamente si deve rilevare che l'autonomia impositiva degli enti sub-statali, teoricamente assicurata dal nuovo Titolo V della Costituzione, si dovrebbe fondare su un tributo il cui presupposto si collega al territorio in modo stabile e duraturo per mezzo dello strumento più idoneo, quale gli immobili. Tale presupposto, da altro punto di vista, manifesta un collegamento tra i soggetti passivi e la fruizione dei servizi che i livelli di governo più vicini ai cittadini devono assicurare: in tal modo si potrebbe realizzare qual circolo virtuoso di

verifica dell'operato degli amministratori locali mediante il voto che i sistemi ispirati al federalismo fiscale vorrebbero assicurare.³³⁶

Gli immobili, quindi, costituiscono la materia ideale per l'imposizione locale, ispirata dal principio di territorialità. Tuttavia fin dall'introduzione di questo tipo di imposizione si pose il problema di stabilire se vi dovesse essere un rapporto tra questa tassazione e la fruizione dei servizi indivisibili offerti dal Comune ai possessori degli immobili, e come tale rapporto potesse esprimersi nella struttura del tributo. La Corte Costituzionale, con la sentenza n. 111 del 1997 relativa all'abrogata ICI, ha affermato che l'imposizione non tende a colpire solo i proprietari ma, più in generale, i titolari delle situazioni previste dalla normativa in quanto tendenzialmente idonee ad individuare coloro che, avendo il godimento del bene, si avvantaggiano, con immediatezza, dei servizi forniti da parte dei Comuni, a beneficio dei quali il gettito viene destinato. La Corte, dunque, mostra di condividere l'opinione secondo cui i tributi degli enti sub-statali in genere e l'imposta patrimoniale comunale nello specifico debbano essere connotati dal principio del beneficio. Si dovrebbero dunque escludere dall'ambito del beneficio rilevante ai fini della individuazione del presupposto, da un lato, quello di cui gode il nudo proprietario, e cioè il beneficio che si riflette solamente nel valore del cespite ma che non si manifesta attraverso il suo godimento; dall'altro, quello di cui gode l'abitante, anche se non titolare di diritti reali sull'immobile.

Il principio delineato dalla normativa, così come interpretata dalla giurisprudenza della Corte Costituzionale, è minato alle fondamenta con l'abrogazione dell'imposizione sulla prima casa, dal momento che ogni collegamento dell'imposta con il beneficio correlato ai servizi indivisibili viene meno laddove proprio coloro che più intensamente hanno la possibilità di usufruirne, cioè i proprietari residenti nel Comune, vengono esonerati dal pagamento del tributo. Si perde in questo modo il collegamento tra imposizione patrimoniale e beneficio, poiché sono proprio gli abitanti, e dunque i possessori di prime case, coloro che godono di un maggiore vantaggio dai servizi indivisibili. A seguito dell'abrogazione relativamente alla prima casa l'imposta può qualificarsi come patrimoniale pura, scollegata dal beneficio, che si applica tuttavia solo sulle case diverse dalle prime e sugli immobili delle imprese, con evidenti effetti discriminatori. L'abrogazione dell'IMU sulla prima casa arriva in un qualche modo a distorcere il disegno complessivo del sistema fiscale. In questa imposta infatti si

336SALVINI 2010, pp. 1607 e ss..

manifesta tipicamente il collegamento tra i soggetti passivi e la fruizione dei servizi forniti dalle amministrazioni locali, il cui operato può essere giudicato mediante il voto, secondo il criterio posto a base del federalismo fiscale. Tale abrogazione ha dunque comportato un vero e proprio paradosso: molti elettori non sono più contribuenti del Comune in cui risiedono e votano per le elezioni amministrative.

Si può concludere affermando che l'IMU si è conformata all'impostazione della legge delega di attuazione del federalismo fiscale che, come precedentemente osservato, immagina un sistema fiscale complessivamente riduttivo dell'autonomia. Le stesse preoccupazioni e le medesime contraddizioni previste prima della Riforma del 2001 vengono riproposte, così come se nel campo della fiscalità immobiliare comunale la novella del Titolo V della Costituzione non fosse mai avvenuta. L'IMU, che pur essendo il fondamento della finanza locale è in realtà regolato dalla legge statale con ridotti margini di intervento da parte dei Comuni, subisce un'ulteriore involuzione con l'esclusione da imposizione delle prime case, oltre che alla previsione della riserva allo Stato di una quota dell'IMU sugli immobili diversi dalle prime case.³³⁷

L'esclusione dell'imposizione sulla prima casa, recentemente realizzata anche se riproposta più volte nella storia della fiscalità italiana, incidendo così evidentemente sui principi stessi che stanno alla base di un sistema effettivamente decentrato, pare confermare quanto le istanze all'autonomia degli enti sub-statali siano più celebrate che reali. Se proprio nel momento in cui pare giungere a conclusione quel processo iniziato sin dagli anni Ottanta e Novanta, che ha visto il suo apice con la Riforma del 2001, si effettua una riforma nel senso dell'evidente abbandono delle regole proprie del federalismo, appare manifesto il fallimento del progetto.

3. CONCLUSIONI

L'analisi dello sviluppo che si è verificato nelle esperienze europee poste a confronto, lungi dall'essere una superflua esposizione diacronica di avvenimenti, è un punto di partenza irrinunciabile per comprendere gli assetti contemporanei. La volontà di vari ordinamenti infatti era nel senso dell'attuazione del principio di sussidiarietà nella ripartizione delle

³³⁷SALVINI 2012, p. 689.

funzioni pubbliche e verso la realizzazione di un corrispondente grado di autonomia finanziaria e tributaria degli enti territoriali.

Non si deve dimenticare che Belgio, Spagna e Italia sono realtà con forti tendenze centripete, almeno dal punto di vista culturale e politico, quindi, sicuramente per i primi due e in modo più sottile per il terzo, la decisione in merito ai rapporti tra vari livelli di governo, sia per quanto riguarda la devoluzione delle funzioni amministrative sia per quanto riguarda il reperimento delle relative risorse, deve tenere in considerazione il pericolo di una disgregazione dell'ordinamento stesso. Alla luce di questo devono essere letti gli sforzi effettuati nei decenni per coordinare l'unità dello Stato di fronte a una sempre maggiormente sentita necessità di decentrare compiti amministrativi e potere tributario. Ciascun paese si è subito trovato a dover regolare la distribuzione delle competenze pubbliche su livelli istituzionali altri rispetto allo Stato centrale: le Comunità e le Regioni belghe, le Comunità autonome di diritto comune e di diritto forale spagnole e le Regioni italiane a statuto ordinario e a statuto speciale, oltre alla costante presenza di varie tipologie di enti locali minori. Il processo cui si è assistito in tutti e tre gli ordinamenti è caratterizzato da un'espansione delle competenze amministrative attribuite agli enti territoriali, accompagnata dal tentativo non sempre soddisfatto, di dotare i medesimi di proprie competenze tributarie, il tutto non dimenticando la necessità di frenare un'eccessiva disgregazione istituzionale, tale da poter mettere in pericolo l'unità e l'esistenza di un unico Stato.

L'evoluzione nel senso di un decentramento finanziario e fiscale, in tutti e tre gli Stati, è principata da un modello nel quale la finanza locale era strettamente connessa e dipendente dal quella centrale, mediante lo strumento dei trasferimenti indiscriminati di risorse dal centro alla periferia decise ed effettuate dallo Stato centrale senza un'effettiva influenza degli enti territoriali. Nel tempo si assiste a un costante tentativo di attribuire a vari livelli di governo della finanza pubblica sempre maggiori competenze in campo tributario; da un lato, si consente loro di partecipare alle entrate statali in ragione del principio di territorialità, mentre, dall'altro lato, si cerca di realizzare una vera e propria autonomia tributaria mediante l'attribuzione, o meglio dell'esplicazione, della facoltà di regolare e istituire tributi propri all'interno del proprio territorio, già garantita nelle rispettive Costituzioni.

Se in tutti gli ordinamenti può dirsi effettiva l'attribuzione di molte e importanti funzioni amministrative agli enti territoriali, non altrettanto può concludersi per quanto riguarda la

devoluzione di una effettiva competenza tributaria. Come si è anticipato però una vera e propria autonomia decisionale politica deve passare dall'indipendenza sulle scelte sia delle spese sia, e forse soprattutto, delle entrate. In tutte e tre le esperienze europee analizzate permane, invece, una forte influenza del livello centrale di governo su quelli inferiori, provocando così insoddisfazioni dal punto di vista operativo e da quell'indagine scientifica. La maggior parte delle risorse per gli enti territoriali infatti deriva ancora da scelte sostanzialmente statali, poiché il livello centrale di governo ha generalmente la facoltà non solo di regolare il quadro tributario generale ma anche di definire, in ultima analisi, i rapporti tra il proprio sistema e quello degli enti territoriali. In questo modo, e nonostante il fine ultimo comune che ha ispirato i vari processi, nessun ordinamento dei paesi analizzati ha avuta la forza di realizzare un decentramento completo e, in un qualche modo, coerente con le premesse costituzionali.

La ragione di ciò può essere riscontrata soprattutto nel fatto che Belgio, Spagna e Italia rientrano nella categoria della finanza funzionale di tipo aperto e, pertanto, all'interno delle varie Carte fondamentali si trovano solamente indicazioni di principio relativamente ai temi dell'autonomia finanziaria e della perequazione, poiché si rinvia a una legge, ordinaria o rafforzata ma non costituzionale, per la determinazione in concreto delle regole su cui si basano i rapporti tra centro e periferia. In questo modo è lasciata al legislatore ordinario la discrezionalità in merito alle concrete modalità con cui si esplica il modello di riparto. Per quanto cioè la Costituzione inserisca principi nel senso di una maggiore autonomia di entrata e di spesa degli enti sub-statali, è il legislatore ordinario che deve decidere la concreta loro attuazione e, quindi, dimostrare, o non dimostrare, un certo grado di coraggio nel portare alle estreme conseguenze i criteri affermati nelle Costituzioni. L'approdo attuale, in tutti i paesi anche se con diversa intensità, sottolinea quanto timidi siano stati gli interventi legislativi che dovevano modellare operativamente i vari sistemi tributari.

Fondamentale nella concreta realizzazione della struttura attuale degli ordinamenti è stata la permeante opera di interpretazione delle Corti costituzionali dei vari paesi, che, nel confronto delle disposizioni normative con la Costituzioni, ha assunto un ruolo quasi legislativo. Le pronunce che si sono espresse sul rapporto tra i vari livelli di governo hanno fornito indicazioni che sono state in grado di influenzare il legislatore nelle successive scelte oppure che hanno imposto determinate caratteristiche all'ordinamento. Se da un lato le disposizioni

costituzionali potevano lasciare adito a varie interpretazioni e a diverse concretizzazioni dei modelli finanziari e fiscali e se, dall'altro lato, la legge ordinaria non ha portato alle estreme conseguenze la scelta costituzionale e dell'ordinamento in generale, nel mezzo si inseriscono le Corti costituzionali. Esse infatti si sono espresse per lo più limitando le facoltà di intervento degli enti territoriali a fronte delle competenze statali, scegliendo anch'esse una lettura timida del dato costituzionale. Se poi si considera che le dette pronunce sono state sia fonte per successive riforme, sia metro sulla base del quale considerare l'ordinamento stesso, si capisce come l'opera giurisprudenziale abbia raggiunto un ruolo fondamentale, persino analogo a quello del legislatore.

In conclusione si deve constatare come quella che doveva essere una evoluzione verso la creazione di sistema decentrato a livello non solo amministrativo, ma anche finanziario e fiscale, ha soddisfatto solo relativamente le aspettative in tutti gli Stati oggetto di studio. Non si può pertanto non rilevare un parallelismo nelle esperienze di Belgio, Spagna e Italia che, non a caso, fanno tutti parte del tipo di finanza strutturale di tipo debole.

Oltre all'analisi comparata delle evoluzioni dei vari ordinamenti dei paesi posti a confronto, si è reso fondamentale analizzare in via preliminare i diversi modelli di riparto delle competenze tra livelli di governo della cosa pubblica. Se i livelli di governo della finanza pubblica dialogano in un certo modo a seconda della scelta costituzionale, se Belgio, Spagna e Italia hanno immaginato strutture di finanza funzionale di tipo aperto, se in base a tale modello non può essere la Costituzione bensì la legge a modellare in concreto l'ordinamento finanziario e fiscale, se in Stati composti da più centri di potere, anche legislativo, vi sono criteri di coordinamento senza i quali si creerebbe un'inimmaginabile confusione istituzionale, allora è necessario studiare quali sono le regole, in generale, che disciplinano i rapporti tra Stato centrale ed enti sub-statali.

Nella comparazione tra i vari sistemi istituzionali messi a confronto si possono riscontrare sì elementi di similitudine, ma anche qualcuno di discontinuità. Nelle Carte fondamentali di Belgio, Spagna e Italia infatti sono elencate le materie di competenza dell'uno piuttosto che dell'altro livello di governo, prevedendo poi clausole residuali tali per cui le funzioni non specificate nella lettera si devono considerare come attribuite a un dato livello istituzionale.

In Stati polistrutturati, ispirati al criterio del riparto delle competenze, ciascun livello di governo dovrebbe essere univocamente competente per certe funzioni, così che si possa creare

un modello sistematicamente ordinato. Si sono tuttavia riscontrati dei casi in cui si verifica una sorta di sovrapposizione nella disciplina di certe funzioni tra i livelli: in alcuni casi questa compresenza è espressamente prevista e regolata dalla Costituzione, mentre in altri il fenomeno patologicamente inteso ha assunto caratteri fisiologici grazie all'interpretazione fornita dalla Corte suprema. Il dato costituzionale viene così elaborato e fin anche quasi modificato dalla giurisprudenza che, come in altri casi, assume ruolo fondamentale nella formazione del sistema. La struttura, così come ne esce, fa sì che la ripartizione delle competenze possa assumere caratteristiche elastiche o incerte ed è partendo da tale contesto che devono essere analizzate le competenze fiscali degli enti territoriali di fonte allo Stato.

Dall'analisi comparata delle competenze tributarie degli enti territoriali negli Stati oggetto della presente indagine è possibile riscontrare una sostanziale contraddizione tra l'affermazione costituzionale dell'autonomia finanziaria e fiscale e l'effettiva composizione dell'ordinamento tributario ivi esistente. In tutte le Carte fondamentali infatti sono presenti norme che proclamano l'autonomia di entrata e di spesa dei livelli inferiori di governo, arrivando in alcuni casi a prevedere perfino la tipologia di strumento per mezzo del quale ottenere il reperimento delle risorse. Come più volte affermato, però, la concreta modulazione della tassonomia e del funzionamento del sistema tributario è demandato alla legge; pertanto nell'esplicazione delle premesse costituzionali si assiste a una lettura limitativa di detta autonomia.

Innanzitutto si evidenzia la costante presenza del principio della riserva di legge in campo tributario, il quale, se da un lato è garanzia di rappresentatività nella scelta fiscale, finanziaria e, in ultima analisi, amministrativa dell'ente, dall'altro lato inibisce fortemente la tendenza verso il decentramento. Emerge infatti con evidenza che solamente gli enti territoriali aventi potestà legislativa, quali le Regioni italiane e belghe, le Comunità autonome spagnole e le Comunità belghe, possono disciplinare i tributi effettivamente e al pari dello Stato centrale. Si constata infatti che in tutti i Paesi oggetto di studio gli Enti locali, quali Comuni, Province, Città metropolitane, Enti locali sovramunicipali e inframunicipali, non hanno una vera e propria potestà impositiva mediante la quale possano disciplinare autonomamente gli elementi fondamentali della fattispecie tributaria. Detti enti inoltre si trovano costantemente sottoposti ai controlli legislativi e amministrativi dei livelli superiori di governo, sia che si tratti dell'ambito statale sia di quello regionale.

Inoltre, e al di là dell'evidente incapacità degli Enti territoriali minori di ottenere una vera e propria autonomia, numerose limitazioni si riscontrano anche per quanto riguarda il livello, per così dire, intermedio, rappresentato da Regioni e Comunità. Anche queste ultime, così come i precedenti, nell'esercizio della propria autonomia tributaria e finanziaria devono sottostare a limiti derivanti sia dalla legge sia dall'interpretazione giurisprudenziale. Già le Costituzioni infatti spesso contengono, più o meno espressamente, norme che giustificano un permeante intervento statale all'interno della formulazione del sistema tributario autonomo, poiché si ritiene in ogni caso che il sistema nel suo complesso sia di competenza dello Stato centrale; quest'ultimo quindi, oltre a poter intervenire sulle fattispecie ad esso riferibili, può inibire le spinte verso il decentramento dei livelli inferiori di governo.

Il principio del *ne bis in idem*, anch'esso presente in tutti gli Stati analizzati nel presente elaborato anche se denominato in vari modi, forse più di qualsiasi altro elemento comporta una svalutazione dell'autonomia fiscale e tributaria. Gli enti territoriali, in base a questo criterio, non possono attuare l'imposizione su fatti imponibili già coperti da tributi dello Stato. Tuttavia, poiché lo Stato centrale in ciascun Paese, ha già coperto gran parte dei presupposti, è difficile per gli altri livelli di governo trovare spazi di manovra plausibili. Occorre però sottolineare che, mentre in Italia non è stata immaginata alcuna sovrapposizione, le Corti Costituzionali spagnola e belga hanno ammesso una seppur limitata duplicazione. Inoltre, legato a quest'ultimo, il principio della territorialità, influente sia sulle relazioni verticali degli enti sia su quelle orizzontali, comporta un'ulteriore limitazione alla libertà degli stessi di immaginare prelievi autonomi. Questi e i molti altri principi che si sono analizzati nella precedente trattazione, i quali regolano la disciplina del regime tributario centrale e locale, nonché della loro relazione, comportano di fatto una permanente predominanza dello Stato a discapito degli enti sub-statali. Le premesse costituzionali quindi, in tutti gli Stati, anche se in misura diversa, non possono dirsi completamente soddisfatte. Anzi, si deve riscontrare che, in generale, l'autonomia così come proclamata nelle Carte fondamentali e quale obiettivo dello sviluppo anche normativo degli ordinamenti non può dirsi sufficientemente raggiunta.

Dall'analisi comparata delle competenze tributarie degli enti sub-statali negli Stati oggetto della presente indagine è possibile riscontrare una sostanziale contraddizione tra il modello costituzionale con la propria affermazione di autonomia finanziaria e fiscale e il modello dell'effettiva composizione dell'ordinamento tributario ivi esistente. In tutte le Carte

fondamentali infatti sono presenti norme che proclamano l'autonomia di entrata e di spesa dei livelli inferiori di governo, arrivando in alcuni casi a prevedere perfino la tipologia di strumento per mezzo del quale ottenere il reperimento delle risorse. Come più volte affermato, però, la concreta modulazione della tassonomia e del funzionamento del sistema tributario è demandato alla legge; pertanto, così come ricavato dall'analisi precedentemente svolta, nell'esplicazione delle premesse costituzionali si assiste a una lettura limitativa di detta autonomia.

Capitolo secondo

LE AUTONOMIE NELL'ORDINAMENTO EUROPEO

1. Autonomia tributaria territoriale. Premessa metodologica

Dopo aver analizzato, nella trattazione che precede, gli sviluppi di alcuni ordinamenti nazionali comparabili per la tendenza verso la realizzazione di un modello di finanza pubblica ispirato ai concetti dell'autonomia e del decentramento e prima dell'indagine dell'interpretazione che l'Unione europea dà di tali esperienze, si rende necessario lo studio di alcuni principi teoricamente determinati. Da un lato, infatti, si è giunti a riconoscere che percorsi evolutivi analoghi e premesse costituzionali, in ultima analisi, simili hanno condotto alla realizzazione di ordinamenti ove, a fronte di una proclamata autonomia dei livelli inferiori di governo, si riscontra una permeante e permanente supremazia del livello centrale che, di fatto e nella maggior parte delle ipotesi, non consente la realizzazione di un'autonomia effettiva degli enti sub-statali. Dall'altro lato, come si vedrà, anche l'Unione europea attua un'operazione di inibizione delle possibilità dei livelli inferiori di governo: dove gli ordinamenti nazionali paiono lasciare effettivamente margini, seppur limitati, di manovra agli enti per la determinazione delle proprie scelte tributarie, subentra l'ordinamento comunitario che, in virtù della preminente tutela del mercato interno, ulteriormente impedisce le istanze autonomistiche degli enti sub-statali.

Nel passaggio da un oggetto di indagine all'altro, appare utile comprendere il significato di autonomia che si intende prediligere, cosicché si possano valutare le effettive conseguenze della duplice frustrazione degli enti sub-statali. Dal momento che, lo si anticipa, si predilige un concetto di autonomia che vede nella territorialità il limite all'individuazione dei soggetti che devono concorrere alle spese pubbliche, si pone particolare attenzione alla funzione stessa del tributo quale obbligo di riparto in una visione solidaristica dell'istituto. Il criterio in analisi si pone perlopiù come fondamento, e non meramente come limite, dell'autonomia passando per una visione dell'istituto stesso del tributo che esalta la funzione di riparto delle spese all'interno di una collettività territorialmente determinata, che, a sua volta, deve poter scegliere mediante il consenso i responsabili delle scelte sulle entrate e sulle spese.

Tale impostazione, che più di altre può essere riferita all'autonomia degli enti sub-statali, è in grado di dare significato all'autonomia tributaria e di verificare se possano o meno dirsi

giustificabili le frustrazioni nazionali e comunitarie. Se, infatti, le funzioni amministrative sono affidate ai livelli di governo più vicini ai cittadini, l'ostacolo nella determinazione del reperimento delle risorse da parte di quegli stessi livelli provoca sicuramente una contraddizione che passa soprattutto dallo scollamento di chi decide sulla spesa da chi decide sulle entrate: in tal senso, la prediletta tesi che considera la territorialità come limite all'individuazione dei soggetti che devono concorrere alle spese pubbliche, in virtù del circolo virtuoso – tra responsabilità di entrata e di spesa, fruizione dei beni e servizi da parte del cittadino, scelta mediante il consenso dei soggetti responsabili di entrata e di spesa – mostra come le concrete esperienze nazionali siano inadeguate per consentire la realizzazione di un sistema effettivamente decentrato. Dall'altro punto di vista, dall'analisi degli interventi comunitari per quanto riguarda le facoltà tributarie degli enti sub-statali emergerà come l'Unione europea ignori una simile interpretazione in vista della tutela dei propri principi fondamentali, quale quello principe del mercato interno. La fattispecie tributaria, infatti, in ambito comunitario viene considerata, perlopiù e in via di approssimazione, quale elemento da controllare e modulare affinché le libertà fondamentali e il mercato interno non vengano compromessi. La teoria della territorialità che si predilige, quindi, consente di evidenziare come la stessa funzione tributaria sia del tutto diversa quando ci si sposta nell'ambito europeo e consente di affermare che il piano in base al quale talune fattispecie sono considerate incompatibili con il diritto comunitario è un ambito completamente diverso rispetto a quello in analisi.

2. Premesse teoriche e significati del concetto di autonomia

Per affrontare correttamente l'indagine sul concetto e sulle conseguenze dell'autonomia finanziaria e tributaria territoriale si rende necessaria una breve premessa sul significato stesso della parola *autonomia*. Tale vocabolo, di origine filosofica ma confluito sia nella scienza politica che in quella giuridica, ha assunto vari significati, spesso contrastanti tra loro. Nell'uso attuale esso esprime un concetto che è definibile più che per caratteri propri, per la negazione di elementi che contengono un limite³³⁸ e, benché riferito a fatti, atti, soggetti, non

338GIANNINI 1959, a p. 356, afferma che il vocabolo non esprime «tanto l'indipendenza, quanto la non dipendenza; non l'autodeterminazione ma la non eterodeterminazione; non la libertà ma la non soggezione; non l'originarietà ma la non derivazione; non la suità ma la non implicazione; e così via.».

concerne un'accezione giuridica precisa.

Il primo significato che si può tradizionalmente attribuire al termine è quello di *autonomia normativa*, quale potere di darsi proprie leggi, del quale sono possibili due accezioni a seconda che si intenda il potere normativo dell'ente sovrano – dello Stato – oppure il potere normativo che dall'ente sovrano è riconosciuto o attribuito a soggetti derivati – quali gli enti sub-statali. Oggi la prima accezione è caduta pressoché in disuso, se non per le relazioni degli Stati nei confronti di ordinamenti sovraordinati quali l'Unione Europea, mentre è riconosciuta per i secondi, i quali si trovano a poter emanare norme giuridiche equiparate a quelle dell'ente sovrano stesso. Occorre tenere bene presente che ciò che contraddistingue le norme di autonomia non è tanto il contenuto generale e astratto, bensì la loro efficacia di essere costitutive dell'ordinamento in generale.³³⁹

Inteso in senso strettamente giuridico il termine autonomia è quindi la facoltà riconosciuta a soggetti distinti dallo Stato di dettare norme con efficacia giuridica, in modo che si crei un ordinamento che derivi dal livello centrale di governo la fonte del proprio potere e le proprie garanzie. In tal modo si crea un ordinamento derivato determinato da quello statale sia negativamente sia positivamente. Nel primo senso perché lo Stato fissa i limiti del contenuto dell'autonomia: ad alcuni soggetti riconosce il potere di darsi uno statuto e cioè di fissare da sé stessi le norme della propria organizzazione, ad altri il potere di dettare propri regolamenti e in generale di emanare norme giuridiche in base a una certa attribuzione di competenze.³⁴⁰ La determinazione positiva invece consiste nel riconoscimento di una efficacia giuridica delle norme così emanate, che è implicito nell'attribuzione di competenza in forza della quale esse rientrano all'interno dei poteri propri del soggetto, dandosi così luogo a recezione delle stesse nel diritto dello Stato.³⁴¹

³³⁹Nel caso concreto però è necessario evidenziare, in primo luogo, che i soggetti cui è attribuito il potere di autonomia normativa, in quanto eccezionale, devono essere indicati tassativamente. In secondo luogo, poiché essi emanano proposizioni aventi la natura e l'efficacia di norme giuridiche che fanno parte del diritto positivo vigente di altro o altri ordinamenti sovraordinati, quali lo Stato o l'Unione Europea, devono subordinarsi al sistema del diritto che entrano a comporre secondo gradi di maggiore o minore intensità. Infine, occorre evidenziare che l'ordinamento positivo prevede misure in grado di controllare che le norme di autonomia non eccedano le proprie competenze.

³⁴⁰Solitamente lo Stato determina alcuni punti fondamentali da cui le norme derivate non possono distanziarsi, ma può arrivare a fissare anche punti secondari fino alla determinazione del preciso contenuto della disposizione, caso in cui l'autonomia resta relegata all'attribuzione di efficacia formale alle norme.

³⁴¹DE VALLES 1957, p. 1559; Gli atti normativi di autonomia, proprio perché inseriti nel sistema generale dell'ordinamento, di quest'ultimo subiscono le mutazioni potendo essere modificati da sopravvenienze normative. Le fonti di autonomia quindi assolvono una funzione integratrice nella normazione dell'ente sovraordinato, dal momento che la normazione dell'ente autonomo adempie una funzione di decentramento

Parallelamente all'autonomia normativa si deve citare l'*autonomia istituzionale*,³⁴² che indica ogni forma di separazione di un ente o di un'amministrazione rispetto al livello centrale di governo nell'attuazione di una qualsiasi forma di decentramento, che può essere politica, amministrativa, patrimoniale, contabile e funzionale o per più di tali elementi contemporaneamente.³⁴³ Tuttavia gli enti sotto-ordinati sono privi di quella totale autosufficienza che è condizione imprescindibile della personalità distinta, dal momento che essi operano quali strutture parcellari di un meccanismo giuridico imperniato sullo Stato, dal quale derivano l'*imperium* che consente ai loro atti di avere efficacia simile a quelli statali.³⁴⁴ Gli enti sub-statali infatti nascono in un contesto di specializzazione funzionale e di articolazione organica rispondenti a specifiche esigenze statali e, pertanto, la loro personalità non scinde l'ordinamento che lo Stato impersona, così come il potere centrale non si fraziona a causa della detta separazione funzionale.³⁴⁵

Inoltre l'attenzione deve rivolgersi all'*autonomia organizzatoria*, quale rapporto giuridico di organizzazione che riguarda gli enti pubblici, i quali, per essere soggetti giuridici, non possono non avere proprie finanze, proprio patrimonio, propri poteri di autodeterminazione, direzione e gestione. Si pone il problema di capire come l'autonomia di tali enti pubblici possa tradursi nel potere di determinazione generale del proprio indirizzo politico-amministrativo. In generale quest'ultimo spetta all'ente sovrano che, attraverso i propri organi, lo impone agli enti minori; tuttavia tale regola trova talora delle deroghe totali o parziali, consentendo agli enti sub-statali di godere di una propria autonomia organizzatoria. Quando la deroga risulta parziale essa si esprime in una riduzione degli interventi dell'ente sovraordinato in modo che i

nei confronti di quei soggetti che l'ente sovrano – Stato o altro ordinamento generale – ha ritenuto idonei ad assolvere tale compito.

342 Essa può essere intesa come sostanziantesi in varie tipologie di relazioni: quale il caso della subordinazione di un ordinamento giuridico rispetto a un altro quanto alla propria esistenza e che riceve da quest'ultimo l'autonomia di darsi proprie norme nei limiti che si prefigge; quale il caso di due ordinamenti totalmente indipendenti quanto alla propria esistenza ma che sono parzialmente rilevanti e pertanto ciascuno risulta limitato dall'autonomia dell'altro; quale il caso di un ordinamento giuridico autogeno che si forma spontaneamente ed è autonomo rispetto a ogni altro ordinamento.

343 DE VALLES 1957, p. 1559; DE FINA 1988, a p. 3, afferma che «ciò che l'autonomia sottende è un'operazione di ingegneria istituzionale che realizza un trasferimento di attribuzioni dal centro statale ai nuovi centri ausiliari e che non può essere concettualizzata in termini di «indipendenza» (più o meno relativa) di questi ultimi, senza smentire, nell'essenziale, la struttura tipica di ogni ordinamento istituzionalizzato: governato, per definizione, dall'*interdipendenza* delle *sub* istituzioni con l'istituzione di risulta e, per ciò stesso, dal coordinamento e condizionamento reciproci.».

344 AMATUCCI 2002 in proposito afferma che «l'autonomia locale risulta innanzitutto istituzionale; difatti, impegna i rapporti tra la norma statale e quella locale, considerando la seconda vincolata alla prima dalla quale è condizionata e limitata.».

345 DE FINA 1988, p. 2.

rappresentanti delle categorie interessate possano far assumere all'ente atteggiamenti più liberi. Quando invece la deroga è totale si può raggiungere una vera e propria *autonomia locale*, caratteristica di alcuni enti pubblici territoriali che possono vederla riconosciuta perfino a livello costituzionale.

Per quanto attiene questo profilo, il tratto tipico dell'autonomia locale risiede nel fatto che l'organo fondamentale degli enti sub-statali è il popolo in quanto corpo elettorale: essi pertanto derivano l'indirizzo politico-amministrativo non tanto e non solo dallo Stato, quanto dalla maggioranza politica della propria comunità, potendo perfino arrivare, in taluni casi, a divergere dalle scelte del livello di governo sovraordinato. Detta caratteristica spetta in particolare agli enti territoriali sub-statali, i quali pertanto hanno, nel quadro del sistema dei pubblici poteri, una posizione propria rispetto a qualsiasi altro potere non statale e se ne differenziano in modo significativo.

L'autonomia degli enti sub-statali, poiché non è solamente autonomia organizzatoria ma deve anche manifestarsi quale istituzionale e normativa, è, quanto al suo contenuto giuridico, un'autonomia composita. Alla luce di questo si deve riconoscere che il potere di autodeterminazione di un ente esponenziale di una comunità comprendente persone diverse è, per definizione, un potere di indirizzo politico. Unione Europea, Stato ed enti sub-statali hanno tutti un potere di indirizzo politico, mentre varia il contenuto del potere stesso in ragione della natura e delle funzioni dalla comunità e del suo ente esponenziale. Si deve però riconoscere che solo l'indirizzo politico dello Stato, e oggi pure dell'Unione Europea, ha gli attributi di esercizio di un potere sovrano che invece mancano negli altri enti e nelle altre comunità, tanto che si afferma che questi ultimi esercitano un potere di indirizzo politico-amministrativo più che un indirizzo politico puramente e semplicemente. Non si deve poi tralasciare che l'indirizzo degli enti sub-statali è delimitato dalle norme dello Stato e che, con la sempre maggiore importanza dell'ordinamento europeo, tutti i soggetti precedentemente enunciati sono influenzati dall'Unione. Tra le varie tipologie che si possono annoverare tra i livelli inferiori di governo le differenze derivano dai limiti posti da parte dello Stato o dell'Unione Europea. I controlli che l'ente sovraordinato svolge nei confronti di quelli sottordinati non si traducono tanto nella verifica dell'osservanza dell'indirizzo politico dato, bensì nella verifica della continenza entro i limiti loro segnati dalle norme superiori. Si è comunque riconosciuto che proprio la legge deve impedire che l'autonomia politico-

amministrativa degli enti sub-statali possa giungere a tal punto di contrasto con il livello superiore di governo da costituire elemento di turbativa.³⁴⁶

3. Il criterio del riparto di competenze e la crisi del concetto di autonomia

Fondamentale, per quanto attiene all'indagine propedeutica del termine *autonomia* nell'ottica dell'autonomia degli enti sub-statali, è comprendere che il sistema di coordinamento e condizionamento reciproco che caratterizza i rapporti negli ordinamenti istituzionalizzati si risolve nell'istituto peculiare della *competenza*. La rappresentazione giuridica dei fenomeni relativi al concetto di autonomia quindi passa necessariamente attraverso un'indagine che si concentra sul riparto di attribuzioni che presiede al meccanismo delle funzioni pubbliche e sulla natura che i relativi rapporti assumono nel sistema giuridico di riferimento.

Il principio del riparto di competenze è finalizzato a regolare la distribuzione di potere tra i diversi livelli di governo in base a una spartizione di materie ed è utilizzato nella divisione di funzioni tra le diverse articolazioni deputate all'esercizio dei poteri, riguardino l'ambito legislativo, esecutivo o giudiziario. Al tempo stesso poi, nell'esercizio delle funzioni legislative, la competenza stessa costituisce il criterio per risolvere i conflitti tra norme, poiché riconosce un principio generale in base al quale prevale la norma emanata dal soggetto dotato del potere di regolare una certa materia, indipendentemente dal valore della disposizione nella gerarchia delle fonti e dalla posizione dell'organo emanante. L'affermazione del principio di sussidiarietà, così come delineato nell'accezione sia nazionale sia europea, conduce poi inevitabilmente al riconoscimento di un riparto di potere che utilizzi il principio di competenza su base territoriale. Alla luce di questo sistema di valori la competenza, pertanto, costituisce il criterio fondamentale per la legittimazione all'esercizio del potere da parte degli enti sub-statali, il quale ha un ovvio limite implicito che è costituito dal principio di territorialità.³⁴⁷

È stato affermato che la caratterizzazione, in termini di competenza, delle relazioni tra i vari centri dell'azione pubblica esclude che la condizione degli enti sub-statali nei confronti dello Stato possa essere concepita dalla scienza giuridica in termini di autonomia, perché i rapporti di competenza sono in sé rapporti di esclusione e non di indipendenza più o meno relativa.

³⁴⁶GIANNINI 1959, pp. 356 e ss.

³⁴⁷MICELI 2014 a, pp. 61 e 62.

L'azione coordinata dei centri pubblici non vuole solo realizzare un ordinamento comune, ma anche e soprattutto richiede che le attività di ciascun livello di governo non interferiscano con quelle di un altro: si tratta pertanto di rapporti orientati all'azione, nella determinazione del sistema, ma anche all'astensione, nel momento in cui la suddivisione delle competenze attribuisce ad altri il potere di agire. In generale, infatti, in un rapporto ordinato secondo il criterio della competenza, la regola fondamentale è che laddove sia abilitato ad agire un certo ente, per ciò stesso non può agire un altro, quale che sia il coefficiente qualitativo e quantitativo delle rispettive attribuzione.³⁴⁸

Il sistema governato dal criterio della competenza invece pone lo Stato, come parallelamente l'Unione Europea se si offre uno sguardo più ampio, e gli altri enti su un piano di interdipendenza paritaria. In tale situazione il livello sovraordinato emerge come centro motore non perché gli enti gli siano assoggettati, ma perché governa il movimento di insieme con funzioni unificanti dalle quali gli altri enti sono esclusi.

Il problema relativo al concetto di autonomia non riguarda certo l'ambito di esclusiva attribuzione al potere statale bensì quello delle attribuzioni ripartite tra Stato e altri enti mediante il criterio della competenza, quale sistema che pone i vari centri istituzionali in alternativa funzionale sostituendo allo Stato gli enti di cosiddetta autonomia nei limiti costituzionalmente definiti in cui questi ultimi sono abilitati a operare. L'oggetto del discorso autonomistico è in ciò che suggerisce il riparto e il modo in cui esso si esprime nel concreto attivarsi delle istituzioni da esso impegnate; senonché, sul piano dell'analisi giuridica, non risulta altro che il contenuto specifico delle attribuzioni riconosciute e, quanto al loro esercizio, nient'altro che un rapporto di interdipendenza paritaria, intesa come esclusione e sostituzione reciproca. Posto dunque che le attribuzioni degli enti sono molteplici e che solo alcune denotano il carattere dell'autonomia, si deve riconoscere che la qualificazione in tal senso dei rapporti tra enti si fonda solamente sull'apprezzamento di talune di tali attribuzioni,

³⁴⁸In questa prospettiva non vi è modo di introdurre l'autonomia nella posizione dei cosiddetti enti autonomi rispetto allo Stato, non tanto perché il monopolio costituzionale e giurisdizionale statale smentisce ogni ipotesi di indipendenza, quanto perché all'interno dei limiti delle proprie competenze non c'è possibilità di graduazione della posizione dei diversi enti, alternando la sovranità dell'uno alla soggezione degli altri. Occorre comunque precisare che le relazioni reciproche tra diversi livelli di governo comportano libertà all'interno e vincolo all'esterno delle rispettive attribuzioni; ciò accade non solo per gli enti sub-statali ma anche per lo Stato stesso. Proprio in tal senso si afferma che, essendo comuni e reciproci sia la libertà nell'espletamento delle funzioni sia il vincolo di rimanere entro l'ambito delle stesse, il rapporto non si presta a essere rappresentato in termini di autonomia perché tale concetto, sottolineando l'indipendenza degli enti, sottrae lo Stato a qualsiasi tipo di dipendenza.

quali specificatamente il potere normativo e quello negoziale per i quali si verifica un'affrancamento degli enti rispetto allo Stato. Tale affrancamento però non è un dato giuridico ma solo un dato di valore circa le implicazioni metagiuridiche di certe attribuzioni. Pertanto si spiega perché, come precedentemente asserito, il concetto di autonomia non riesca ad assestare il proprio postulato su un termine che rinvii a un istituto giuridico determinato.³⁴⁹ Alla luce di quanto teoricamente affermato si comprende come sia importante delineare ciò che comunemente si caratterizza con il termine autonomia alla luce dell'operatività del criterio di competenza. Questo tanto più nell'ambito finanziario e tributario in quanto sia la Costituzione, non solo italiana, delinea un complesso sistema di relazioni imperniato sulle logiche del riparto delle competenze, sia l'ordinamento europeo, nelle sue relazioni con gli Stati membri, lo adotta come forma di coordinamento. L'effettiva realizzazione di un sistema, che si è soliti definire autonomistico, dipende quindi dalle premesse teoriche mediante le quali intendere il riparto di competenze tra i vari enti e, conseguentemente, della concreta applicazione del criterio nelle esperienze nazionali ed europee. Questo lo si può sostenere proprio perché sia gli ordinamenti nazionali che si è scelto di analizzare sia quello europeo sono condizionati al proprio interno da una delimitazione dei poteri pubblici ispirati al criterio di competenza.

4. L'autonomia finanziaria e tributaria nell'analisi dei principi fondamentali

L'autonomia tributaria è un'articolazione dell'autonomia finanziaria che, a sua volta, rientra nella nozione generale di autonomia così come indagato precedentemente. Mentre l'autonomia finanziaria si esprime nel riconoscimento agli enti sub-statali di poteri normativi e organizzatori relativi alle entrate e alle spese, l'autonomia tributaria rientra nell'ambito delle entrate, senza tuttavia esaurirne il contenuto. La nozione di autonomia tributaria è legata a quella di tributo nell'accezione accolta dalla disciplina positiva perché essa fa riferimento alla possibilità che gli enti sub-statali autodeterminino o disciplinino i tributi per la realizzazione di un proprio indirizzo politico-amministrativo, senza il condizionamento da parte di altri soggetti. L'autonomia tributaria pertanto comprende sia l'autonomia normativa sia quella organizzativa, ripercorrendo così la nozione generalmente accolta e previamente riportata.

³⁴⁹DE FINA 1988, pp. 1 e ss. che asserisce che «la crisi del concetto di autonomia – come concetto giuridico – è tutto qui.».

Il riconoscimento dell'autonomia in capo agli enti sub-statali incontra un limite generale in relazione all'attribuzione di poteri in materie per le quali è prevista una riserva di legge da parte della norma sovraordinata, come nel caso degli ordinamenti nazionali da parte della Costituzione. Non tutti gli enti infatti, nell'attuale realtà istituzionale, sono dotati del potere di emanare atti aventi forza di legge; da ciò consegue che esistono delle materie che non possono essere regolate in via esclusiva da parte di enti privi di potere legislativo.³⁵⁰

Nel sistema nazionale italiano, ma parallelamente si può argomentare per quanto riguarda gli altri Stati oggetto dell'indagine comparata precedentemente svolta, la fonte primaria dell'autonomia finanziaria è costituita dalla legge statale di autorizzazione, quale parte integrante dell'ordinamento giuridico che la riconosce. Una legge siffatta contiene una fattispecie tributaria e la introduce nel sistema sub-statale, mentre una disposizione emanata da parte di un ente sotto-ordinato dotato di potestà legislativa, come la Regione, costituisce una fonte subordinata e vincolata. Le delibere degli enti sub-statali privi di potestà legislativa fungono da risultato dell'esercizio dell'autonomia perché integrano meramente la legge del livello di governo superiore.

Proprio per quanto affermato in precedenza in merito al suo stretto collegamento con la nozione di tributo, l'autonomia tributaria e finanziaria deve essere letta alla luce del principio di capacità contributiva, in relazione a quelli di progressività e uguaglianza, poiché dal coordinamento di tali criteri si desume la funzione di redistribuzione svolta dall'attività tributaria, che a sua volta consiste in uno strumento di politica economica. È da tale punto di vista che deve essere indagata la concezione di finanza funzionale allo sviluppo economico, la quale influenza il principio di capacità contributiva inteso come la necessità di ragionevolezza e uguaglianza, nonché quale fondamento e legittimazione dell'imposta. Il principio di capacità contributiva quindi assume una valenza autonoma nell'interesse della collettività, poiché si integra con l'uguaglianza, principio a sua volta ispirato ad un criterio di giustizia.

Il fondamento del dovere alla contribuzione da parte del cittadino non si riscontra quindi tanto nella posizione di soggezione del medesimo nei confronti dell'ente impositore, bensì nella sua

³⁵⁰Tuttavia è stato affermato che, nel caso delle politiche fiscali infrastatali, la riserva di legge possa essere dotata di una certa elasticità in considerazione degli interessi a essa sottesi. La dottrina ha infatti evidenziato la presenza di alcuni fattori peculiari, quali la rappresentatività degli organi locali e la difesa di interessi collettivi, che consentono di mitigare il rigore del principio di riserva di legge mediante l'intervento di un raccordo sostanziale con altri principi generali, quali la competenza e la territorialità (MICELI 2014 a, pp. 54 e ss.).

appartenenza alla collettività per il cui progresso materiale e spirituale esso diviene contribuente; il tributo quindi si manifesta quale espressione di sovranità del popolo e si giustifica per l'appartenenza di un certo individuo a una data collettività. Il concorso alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva, ispirata al principio di progressività che è strumento di uguaglianza sostanziale, è pertanto un dovere di solidarietà. I limiti di utilizzazione della contribuzione per fini solidali sono implicitamente contenuti all'interno del sistema; il tributo è legittimo se persegue tali fini, perché attua altri principi costituzionali coinvolti dalla scelta politica del legislatore. In questo assume primaria importanza la capacità contributiva: tale principio è fondamento del dovere di conseguire i fini comuni e indica che legittimamente può prelevarsi ricchezza per motivi solidaristici.

La ragione dell'attribuzione costituzionale dell'autonomia finanziaria agli enti sub-statali può anche articolarsi sulla base di valutazioni di carattere tecnico e politico.

In primo luogo, da un punto di vista tecnico, emerge il principio dell'efficienza, che dovrebbe rappresentare il presupposto delle regole costituzionali, le quali conferiscono i poteri ai livelli decentrati di governo. In relazione con il principio di responsabilità, l'efficienza deve risultare in rapporto al sistema nel suo complesso e non tanto per il limitato conseguimento da parte del singolo ente degli obiettivi perseguiti dalle norme di settore. In secondo luogo, la giustificazione dell'attribuzione dell'autonomia finanziaria agli enti sub-statali impegna anche il principio di economicità, il quale impone il ridimensionamento dei costi di gestione. Inoltre, dal punto di vista funzionale, deve emergere una particolare attenzione nei confronti della produttività dell'ente gestore della finanza pubblica.

Invece, dal punto di vista politico, le ragioni dell'autonomia finanziaria degli enti sub-statali sono dominate dal principio di rappresentatività: la partecipazione da parte dei diversi livelli di governo garantisce che le scelte politiche siano espressione della volontà della maggioranza nella dimensione non solo nazionale, ma anche territorialmente più ristretta. La specifica maggioranza locale così può esprimere la propria volontà politica in uno spazio che le è riservato dalla maggioranza centrale e con la quale può addirittura non coincidere. In tal modo la scelta politica si rende più rispondente alla volontà degli elettori locali e la stessa manifesta, anche se non pedissequamente, anche quanto preliminarmente deciso dalla maggioranza centrale di una collettività più ampia cui pure gli elettori locali di fatto appartengono.³⁵¹

351 AMATUCCI 2002, pp. 1 e ss..

5. L'autonomia finanziaria e tributaria nelle teorie sulla territorialità

L'autonomia finanziaria si esprime all'interno di un dato territorio, pertanto il concetto di territorialità esprime contestualmente un fondamento per l'esercizio di poteri da parte degli enti e un limite a tale legittimazione. La territorialità quindi si può intendere sia quale limite sia quale fondamento degli ordinamenti e l'una o l'altra accezione sarà più idonea a seconda di quale concetto di autonomia si sottopone ad analisi: se la nozione di territorialità è sorta nello studio degli Stati nazionali tradizionalmente intesi quale limite al potere degli stessi, sarà invece la territorialità quale fondamento la teoria che consente un'adeguata indagine dell'autonomia degli enti sub-statali.

Il principio di territorialità, concepito in generale come espressione e limite del potere sovrano, è frequentemente associato alla nascita dello Stato moderno, quale ente unitario e indipendente, che si è verificata in seguito alla crisi della società medioevale basata sulle due massime istituzioni del Papato e dell'Impero.³⁵² In generale la dottrina ha elaborato varie teorie in merito al concetto di territorialità in campo tributario, qualificandola da un lato dal punto di vista formale e dall'altro lato dal punto di vista sostanziale.³⁵³ Le indagini così

352BAGGIO 2009, p. 1.

353BAGGIO 2009 a pp. 2 e ss. afferma che «la prima formulazione del principio di territorialità è attribuita al gesuita spagnolo Francisco Suarez (1548 – 1617), che nel trattato *De legibus ac Deo legislatore* (1612) lo definì come un'obbligazione naturale che determina la soggezione degli individui alla potestà statale in relazione all'effettivo soggiorno dei primi nel territorio in cui lo Stato esercita la propria sovranità. Grazie alla scuola olandese e soprattutto ai suoi massimi esponenti, Paul Voet (1619 – 1677), suo figlio Johann (1674 – 1714) e Ulrik Huber (1636 – 1684), il concetto viene ulteriormente approfondito, trovando la sua sintesi nell'affermazione che la legge dello Stato, e solo quella, si applica nel territorio di detto Stato e vincola tutti i soggetti che si trovano nel territorio stesso; l'eventuale sua applicazione al di fuori dei confini originari, e dunque nel territorio di altri Stati, può giustificarsi solo in base a ragioni di cortesia internazionale, o *comitas gentium*. L'idea che la ricerca delle radici del principio di territorialità vada condotta nel periodo compreso grosso modo tra i secoli XIII e XVII, si colloca chiaramente all'interno della vasta corrente di pensiero che scorge, nelle entità pubbliche sorte dalla dissoluzione della società medioevale, l'emergere di un qualcosa di assolutamente nuovo rispetto al passato, sicché lo Stato – secondo questa visione – dovrebbe considerarsi una formazione storica che non solo non è sempre esistita, ma è nata in epoca relativamente recente. È stato tuttavia osservato come la risoluzione del problema dell'origine dello Stato non possa prescindere da cosa s'intenda con questo termine. [...] La natura dell'oggetto della presente trattazione, così come la sua «parzialità» rispetto alle ricostruzioni complessive tentate dai filosofi, dai politici e dai sociologi, consente di retrodatare la nascita dello Stato al momento in cui un numero sufficientemente ampio di individui, cementato non più da vincoli di sangue o discendenza, ma da quello della stabile convivenza in un determinato territorio, dà vita ad un governo in grado di imprimere il carattere della coercibilità alle proprie decisioni. Questa nuova realtà impone proprie regole a tutto ciò che ricade all'interno di essa; il suo potere si manifesta in un modo esclusivo nell'ambito spaziale di competenza, senza alcuna limitazione o condizionamento esterno. Inquadrata la questione nei termini che precedono, non potrà negarsi che le definizioni del principio di territorialità sopra menzionate siano applicabili non solo allo Stato moderno, ma anche alle organizzazioni politico-territoriali degli antichi (sia quelle monarchiche sia quelle di stampo democratico. [...] Il fatto che del principio di territorialità s'inizi a parlare solo dalla metà del XVII secolo, non va quindi spiegato in termini di creazione di un concetto rapportato ad una realtà completamente nuova,

sviluppate in merito alla territorialità dello Stato nei confronti dell'ordinamento internazionale sono tali da poter essere riferite all'ente sub-statale in relazione allo Stato.³⁵⁴ In realtà si pone una leggera, sebbene significativa, discrasia dal momento che gli enti sub-statali non possono considerarsi quali enti sovrani tradizionalmente intesi: se da un lato non può disconoscersi un'astratta analogia di autodeterminazione, dall'altro lato solo gli Stati nazionali possono dirsi titolari di una sovranità nel senso classico del termine, mentre gli enti sub-statali nella propria affermazione in base alle proprie esigenze e aspirazioni non possono ignorare di fare parte di un sistema composito e complesso, sostanziandosi non solo nei rapporti con soggetti totalmente indipendenti – quali Stati ed enti sub-statali stranieri – ma anche e soprattutto in relazioni con soggetti interdipendenti – quali lo Stato di cui fanno parte e i relativi altri enti sub-statali. Alla luce di questo, si può sostenere che solo alcune delle teorie che si sono avvicinate possono dirsi completamente idonee all'indagine della posizione degli enti sub-statali.

La territorialità intesa dalla dottrina in senso formale è da qualificarsi come limite alla validità e all'efficacia della legge tributaria nello spazio e all'esercizio di poteri di attuazione del tributo, limite che dipende strettamente dall'ambito territoriale entro il quale l'ente esercita la sua sovranità. Tale interpretazione è stata nel tempo svalutata in favore della teoria della territorialità intesa in senso sostanziale, la quale riesce a esprimere più correttamente i valori che emergono dalla materia tributaria. Secondo quest'ultima accezione la territorialità rappresenta limiti non tanto formali, bensì di contenuto all'esercizio dell'autonomia tributaria, limiti che sono collegati ai principi di ogni ordinamento giuridico, che, a sua volta, corrisponde a una comunità organizzata situata in un dato territorio. In tal modo si può arrivare a sostenere che, poiché la legge tributaria è intesa come diretta a realizzare il concorso alle spese pubbliche, nella materia fiscale il limite è dato dall'esistenza di un rapporto di appartenenza tra il singolo e la collettività alle cui spese esso è chiamato a concorrere. Così il collegamento di una disposizione tributaria con valori e bisogni di un dato

ma come esplicitazione di un concetto immanente in ogni sistema politico, pur se risalente alle epoche antiche. [...] Fatte queste necessarie puntualizzazioni e tentando di pervenire ad un dato di sintesi, possiamo definire il principio di territorialità come *la dichiarazione di esistenza di uno Stato*; nasce dunque con lo Stato, di cui è un'immediata conseguenza, e vive ed opera in virtù dell'affermazione di un potere sovrano. Nella sua versione classica, il principio è intimamente connesso con la componente rappresentata dal territorio fisico, poiché questa individua e circoscrive l'oggetto (persone, cose, attività) della potestà di governo.».

354MICELI 2014 a, p. 63.

territorio, relativamente alla collettività ivi presente, è il dato propedeutico necessario per la legittimità dell'esercizio dell'autonomia tributaria da parte di un ente sub-statale. L'esercizio dell'autonomia tributaria così delineata incontra quindi il limite delle competenze che sono state riconosciute all'ente, le quali, a loro volta, sono delineate in base a valori e bisogni espressi dalla collettività localizzata in quel dato territorio.³⁵⁵

L'analisi delle varie dottrine emerse nello studio del principio di territorialità consente di scegliere la teoria migliore sulla base della quale valutare la coerenza dei sistemi vigenti con le proprie premesse costituzionali e con le indicazioni fornite dall'Unione europea. Come sopra anticipato, scegliere un certo modo di intendere la territorialità, quale fondamento e non meramente come limite all'esercizio dei poteri dell'ente, consente di trovare una maggiore rispondenza della teoria con la caratterizzazione degli enti sub-statali e ciò permette di indagare le loro effettive facoltà sia di fronte ai limiti nazionali sia di fronte ai limiti europei.

1. *Territorialità, in senso formale, come autodeterminazione impositiva e limite alla validità delle norme*

Alcune teorie hanno qualificato la territorialità come un limite formale perché la sua violazione inciderebbe sull'efficacia o sulla validità di certi atti normativi a prescindere dal loro effettivo contenuto. Parte della dottrina parla di limiti all'estensione degli effetti della norma³⁵⁶ o della norma straniera stessa,³⁵⁷ mentre altri affermano che il problema concerne la sua efficacia.³⁵⁸ La teoria formale della territorialità si è formata sulla tradizionale convinzione che si potesse isolare, rispetto al più vasto campo dei poteri pubblici, una potestà impositiva dotata di proprio statuto, tanto che il limite territoriale sarebbe dovuto essere riferito ad essa.³⁵⁹

La tesi in analisi presenta più forme. Quella c.d. *forte* presuppone l'esistenza di una potestà

355MICELI 2014 a, pp. 62 e 63.

356MICHELI 1973, p. 1092.

357SACCHETTO 1992, p. 305.

358FRANSONI 2012, che a p. 321 afferma che «il tema dell'efficacia della legge nello spazio attiene, invece e in prima battuta, al potenziale conflitto fra le diverse autorità munite di potestà legislativa. [...] Se rispetto al tema dell'efficacia della legge nello spazio, la prospettiva è quella della tutela dell'autonomia dell'autorità munita di potere legislativo nei confronti di altra autorità munita di analogo potere, risulta allora evidente perché, da un lato, la questione e le relative soluzioni sono anche affatto condizionate dal punto di vista storico e, dall'altro lato, si è affermata la tradizione di riferirsi a questo problema facendo riferimento al concetto di “spazio” e, più specificatamente, do “territorialità”».

359FRANSONI 2012, p. 323.

impositiva distinta da altre forme di manifestazione di volontà dell'ente, in tal senso è la volontà stessa che incontra un limite nel territorio dell'ente in relazione al carattere costitutivo assunto dal territorio rispetto al soggetto titolare della potestà di imposizione.³⁶⁰ Questa teoria viene specificatamente contestata perché l'identificazione della potestà impositiva e dei tributi con la sovranità è contraddetta dal fatto che la fattispecie del tributo è inscindibile da qualsiasi collettività politicamente organizzata, pertanto si può arrivare ad ammettere che vi siano tributi riferibili ad enti privi di sovranità su un certo territorio. Inoltre è stato affermato che, sul piano costituzionale, la competenza di istituire tributi non si pone in un ambito ontologicamente diverso da quelli relativi a tutte le altre funzioni degli enti, perché non è espressione di un potere che ha fondamento e carattere diverso da quello che comporta tutte le altre scelte degli enti.

La teoria formale presenta poi un'accezione per così dire *debole*, che vede nella territorialità il limite alla competenza della potestà tributaria. In altre parole il rapporto tra principio di territorialità e potestà impositiva concerne il limite spaziale sulla base di regole inerenti alla competenza dell'ente.³⁶¹ Tale impostazione non può essere aprioristicamente rifiutata perché è evidente la limitatezza della sfera di competenza degli enti, tuttavia non bisogna dimenticare che la funzione tributaria ha quale funzione principale il reperimento dei mezzi perché l'ente stesso sia messo nelle condizioni di svolgere le proprie funzioni. Si è pertanto affermato che, se l'ente ha il potere di autodeterminarsi in relazione ai mezzi necessari per lo svolgimento delle proprie funzioni grazie all'imposizione tributaria, le scelte di quest'ultimo non risulteranno mai esorbitanti rispetto alla sfera di competenze, anche dal punto di vista territoriale.³⁶²

Da un punto di vista più generale, in merito alla teoria formale della territorialità, si è

360FRANSONI 2012, che a p. 323 afferma che «in questa accezione, il principio di territorialità appare come il riflesso di una tradizione che, se da un lato potrebbe addirittura farsi risalire all'identificazione, nel diritto medievale, del *fiscus* con la regalità, dall'altro è più immediatamente riferibile alla teoria dei poteri pubblici soggettivi e alla visione di un potere impositivo quale diretta espressione della sovranità (intesa come attributo dello Stato-persona) con la conseguente degradazione ad atto normativo in senso meramente "formale" delle leggi tributarie e di bilancio [...]».

361BAGGIO 2009, a p. 12, ammette che «non sembra potersi negare che il principio di territorialità (in senso lato) sia espressione [...] del concetto di sovranità. In particolare, esso determina che solo la legge dello Stato abbia efficacia nel territorio di detto Stato. In effetti, lo Stato riconosce ed applica unicamente la sua legge, la quale, attraverso i procedimenti da esso posti, è venuta ad esistere al suo interno, andando a formare l'ordinamento giuridico. Lo Stato sceglie poi quali rapporti intende regolare e come regolarli. A questo livello di analisi, il problema dei limiti è quindi un problema essenzialmente interno.».

362FRANSONI 2012, pp. 324 e 325.

affermato quanto possa essere inconsistente il tentativo di riferire al territorio un rilievo generale sul piano della validità o efficacia degli atti normativi, poiché qualche ordinamento potrebbe essere privo, per definizione, di qualsiasi tipo di base territoriale o perché hanno carattere universalistico o internazionale oppure perché hanno potestà di imposizione derivata. Si potrebbe allora affermare che tale impostazione dottrinarica valga solo per gli Stati nazionali o per quegli enti derivati che fanno riferimento a un proprio territorio.³⁶³

Per le ragioni esposte la teoria della territorialità intesa in senso formale come limite alla validità delle norme non può essere seguita non solo ai fini del presente studio ma, più in generale, perché tralascia taluni elementi fondamentali del fenomeno tributario.

2. Territorialità, in senso formale, come limite applicativo delle norme tributarie

Sempre da un punto di vista meramente formale, la territorialità è stata interpretata come limite di efficacia o di validità nella fase di applicazione delle norme tributarie, relativa all'attività amministrativa di attuazione del tributo.³⁶⁴ Il problema è stato analizzato da due punti di vista: da un lato, relativamente in generale al potere di coercizione nella sua limitazione spaziale e, dall'altro lato, relativamente al fatto che non tutte le attività che si collocano nella fase di attuazione del tributo implicano l'esercizio di poteri coercitivi e sono rilevanti dal punto di vista dell'oggetto della presente trattazione.

Dal primo punto di vista sono stati analizzati i rapporti tra la territorialità e i poteri esercitabili nella fase di attuazione del tributo mediante l'uso di strumenti coercitivi. Principale attenzione è quindi stata posta nei confronti della definizione del termine di “coercizione”, soprattutto in relazione alla interpretazione che ne è stata data in merito dagli studi sull'ordinamento internazionale.³⁶⁵ In generale, a prescindere cioè dal fatto che l'attività riguardi l'attuazione dei

³⁶³FRANSONI 2004, p. 8 e ss..

³⁶⁴BAGGIO 2009, a p. 12, afferma che «quanto infine all'attuazione dei precetti normativi nel territorio dello Stato (che in campo fiscale riguarda essenzialmente le fasi dell'accertamento e della riscossione dei tributi), non vi è dubbio che essa sia prerogativa esclusiva degli organi di governo e dell'amministrazione facenti parte dello Stato medesimo. Altri soggetti non sono infatti riconosciuti e pertanto sono privi della legittimità e dei poteri necessari ad attuare coercitivamente il comando contenuto nella norma giuridica.».

³⁶⁵La coercizione si realizzerebbe non in presenza di qualsiasi tipo di vincolo ma solo qualora questo vincolo incida sulla libertà personale, domiciliare e di corrispondenza dell'individuo. Nel diritto internazionale tuttavia si rinvengono delle differenze che influiscono sulla nozione stessa di coercizione. In primo luogo, non è immediatamente rilevante la distinzione tra comando e coazione, dal momento che in diritto internazionale tutta l'attività degli Stati diviene attività di fatto. In secondo luogo, vi sono interessi diversi che giustificano la presenza di limiti al potere coercitivo poiché essi nel diritto interno riguardano la libertà individuale, mentre nel

tributi, il diritto internazionale considera l'esercizio dei poteri di questo tipo strettamente territoriale, nel senso che non è possibile l'uso dei mezzi coercitivi al di fuori del territorio di riferimento, poiché l'ente è dotato di un potere esclusivo di governo del territorio e ad altro ente non è concesso di esercitare ivi poteri coercitivi, dal momento che qualsiasi forma di intromissione implica la violazione dell'altrui sovranità e costituisce una forma di illecito secondo il diritto internazionale.³⁶⁶

Rispetto alla fase dell'accertamento dei tributi non esiste invece un vero problema di territorialità, poiché nei casi in cui l'attuazione dei tributi si realizzi mediante attività negoziali o meramente materiali, che non incorrano in divieti di ordine generale e quindi indipendenti dalla loro natura tributaria, esse devono considerarsi territorialmente indifferenti.³⁶⁷

Anche tale dottrina, che intende la territorialità in senso formale quale limite applicativo delle norme tributarie, non può essere accolta sia per le sue stesse conclusioni, che si criticano così come precedentemente esposto, sia perché incongrua a qualificare l'effettiva potestà tributaria degli enti sub-statali, che invece è l'oggetto della presente trattazione e misura per valutare la coerenza dei sistemi nazionali in sé e nel loro rapporto con l'ordinamento europeo.

diritto internazionale riguardano la sovranità statale; così si reputano diversi i vari criteri in base ai quali la coercizione diventa rilevante.

³⁶⁶FRANSONI 2004, pp. 54 e ss..

³⁶⁷Nel caso in cui, poi, le fattispecie si risolvano in attività conoscitive che possano comprimere la libertà di autodeterminazione del soggetto o del diritto alla riservatezza, non sembra che possa verificarsi una invasione dell'altrui sfera di sovranità, sempre che detti poteri siano esercitati in modo coerente rispetto all'oggetto che si vuole conoscere. Si può affermare questo, da un lato, perché la congruità dei mezzi rispetto al fine determina l'assorbimento della questione attinente ai limiti territoriali dell'attività conoscitiva in quella dell'extraterritorialità della disciplina del tributo, mentre, dall'altro lato, perché la compressione dei diritti di libertà dei soggetti non risulta essere in sé incompatibile con l'ordinamento degli altri enti territoriali dal momento che l'attività, pur essendo disposta per ragioni e a tutela di un dato ordinamento, non per forza è in contraddizione con i valori propri dell'ente diverso e all'interno del quale si trovano i soggetti che subiscono tale limitazione. Il problema della territorialità non pare porsi nemmeno per quanto riguarda l'attività di accertamento in senso stretto, poiché tale profilo non è suscettibile di considerazioni diverse, sotto il profilo della territorialità, rispetto a quelle inerenti al problema dell'efficacia degli atti normativi nello spazio. Per quanto riguarda infine la tutela del credito tributario all'estero è stato affermato che il problema si pone su un piano diverso da quello proprio dei limiti spaziali di efficacia o validità delle norme tributarie e dei relativi atti di attuazione (FRANSONI 2004, pp. 114 e ss.). Da quest'ultimo punto di vista emergono problemi legati più che altro alla struttura del singolo ordinamento e non tanto all'esistenza di specifici divieti: anche in tal caso non emerge un limite propriamente riferibile alla norma tributaria, piuttosto esistono limitazioni di fatto, riconducibili da un lato alla specifica disciplina dei procedimenti di attuazione dei tributi e dall'altro lato alla tradizione delle discipline di diritto processuale internazionale, che si frappongono alla specifica applicazione del diritto processuale internazionale alle sentenze tributarie (FRANSONI 2004, p. 163.).

3. *Territorialità, in senso materiale, come esclusione della possibilità di assumere a presupposto di imposta fatti o situazioni che si verificano fuori dal territorio*

In virtù delle limitazioni concettuali insite nell'interpretazione del principio di territorialità dal punto di vista meramente formale, sono state elaborate teorie che vedono nella nozione in analisi un limite di tipo materiale, riguardante cioè i contenuti che la legge tributaria può avere. La territorialità viene così considerata come limite riferito alle scelte che possono operarsi nella selezione dei presupposti del tributo. In tal modo si pone una questione che non è solo di legittimazione formale, bensì di merito, che si risolve in termini di ragionevolezza e congruità delle scelte stesse.

La tesi materiale è seguita dalla dottrina più recente, la quale individua il criterio di giudizio al quale devono essere informate le scelte dei presupposti nel collegamento del presupposto stesso al territorio.³⁶⁸ Da questo punto di vista la giustificazione di detta impostazione si trova nel fatto che il collegamento è necessario in quanto solo la relazione tra presupposto e territorio potrebbe giustificare l'esercizio del potere impositivo concernente quel presupposto. A tal proposito, però, è stato contestato che così si pone a oggetto della norma tributaria un fatto, mentre, in realtà, il suo oggetto è il dovere contributivo, che è una condotta, rispetto alla quale i presupposti costituiscono il criterio di selezione dei soggetti e dei casi in cui il tributo è

³⁶⁸BAGGIO 2009, a pp. 15 e ss., afferma che «alla questione dell'esistenza di limiti al potere dello Stato di assumere a presupposto dei suoi tributi anche fattispecie che abbiano elementi di estraneità con il suo territorio, non si può non rispondere se non ricercando ed eventualmente individuando norme di diritto internazionale che impongano simili limiti. Infatti, il principio di territorialità nel contesto internazionale non deve ridursi ad un «problema» (riassumibile appunto nella domanda: esistono limiti alla potestà statale nello stabilire i presupposti impositivi?), ma va concettualizzato in una «norma», perché detto principio esiste solo se esprime una regola, una norma giuridica dell'ordinamento internazionale. Proseguendo in questa logica, è quasi naturale che l'attenzione si focalizzi su di un'altra norma di diritto internazionale generale, ormai comunemente riconosciuta, che è quella in base alla quale allo straniero non possono imporsi prestazioni o comportamenti che non si giustifichino con un «sufficiente attacco» dello straniero stesso (o dei suoi beni) alla comunità territoriale. Posto che non v'è ragione per non applicare questa norma alla materia fiscale, è possibile affermare che non potranno essere richieste allo straniero prestazioni tributarie che non siano giustificate dalla sua stabile presenza, dal compimento di attività, dal possesso o dalla produzione di beni o di redditi nel territorio dello Stato. Si badi che questa regola vale esclusivamente nei confronti dello straniero e non del cittadino, con la conseguenza che nei confronti di quest'ultimo lo Stato di appartenenza è libero di esercitare il potere impositivo senza incontrare alcun limite nell'ordinamento internazionale. Uno Stato dunque potrebbe, ad esempio, tassare i redditi prodotti all'estero da un suo cittadino, residente all'estero, senza che, per questo, detto Stato possa essere accusato di violare il diritto internazionale. In tale norma possiamo in effetti scorgere un principio definibile in termini di «territorialità», benché avente un contenuto diverso da quelli desumibili dal concetto di sovranità territoriale. Ferma restando questa differenziazione, non è improprio esprimere il principio di territorialità, in aggiunta agli altri significati [...], come l'obbligo dello Stato di astenersi dal sottoporre a tassazione fattispecie riferibili ad uno straniero che siano prive di un sufficiente collegamento con il suo territorio.»

dovuto.

La tesi in esame è poi messa in discussione perché si è evidenziato che la possibilità di un collegamento tra presupposto e territorio è immaginabile solo quando si prendono in considerazione i fenomeni che si assumono derivati da una fonte, mentre così non potrebbe dirsi rispetto a quelle imposte che assumono a presupposto il reddito prodotto, ove qualsiasi modificazione patrimoniale è necessariamente mediata da un'attività.³⁶⁹ Tale critica ritiene che sia impossibile concepire il luogo di realizzazione del presupposto come entità individuabile in modo univoco e oggettivamente, se non facendo riferimento a criteri ulteriori oltre a quelli fisici e spaziali.³⁷⁰ Il fatto che una fattispecie sia da ritenere come estera non è da considerare quindi un dato preesistente alla norma, mentre si deve affermare che è la norma stessa che

³⁶⁹FEDELE 2011, a p. 541, afferma che «come si può agevolmente desumere dalla disciplina “sostanziale” dei relativi rapporti giuridici, l'incremento patrimoniale nel quale si sostanzia il reddito deriva sempre da scelte volontarie e consapevoli del soggetto che lo produce, quindi da atti ed attività preordinati a tale risultato. Ed è appunto a questa accezione del “produrre”, incentrata sull'agire consapevolmente preordinato del soggetto, che deve essere ricondotto il significato stesso della nozione “reddito prodotto”».

³⁷⁰FRANSONI 2012, pp. 325 e ss.; FRANSONI 2004, critica la teoria della territorialità come limite materiale all'individuazione dei presupposti in collegamento con un dato territorio affermando, a pp. 166 e ss., «come possano dirsi esistenti molteplici ragioni per le quali siffatta ulteriore specificazione appare insoddisfacente e tale da non poter essere proficuamente adottata. Innanzitutto, può seriamente dubitarsi circa la correttezza dell'affermazione per cui la fattispecie rappresenti il contenuto della norma in generale e di quella tributaria in particolare. Ma, anche prescindendo da questa immediata obiezione, sembra risolutiva la considerazione – già svolta svolta con riguardo al diritto internazionale privato – per cui la stessa qualificazione dell'intera fattispecie o dei suoi singoli profili come “estranei” non può essere configurata come limite alla norma se non assumendo – contrariamente all'opinione dell'unanime dottrina – che tale carattere possa essere desunto da criteri esterni all'ordinamento stesso. In tutti gli altri casi, in effetti, o l'estraneità risulta essere il riflesso di una qualificazione normativa “interna”, ed allora dipende da una valutazione già esistente nell'ordinamento il quale, in funzione di essa, si “autolimita”; oppure è soltanto un elemento metagiuridico. Se, ad esempio, si considerano le ipotesi usualmente richiamate per illustrare le situazioni in cui sarebbero esistenti tali “caratteri di estraneità” l'alternativa prima delineata dovrebbe risultare del tutto chiara. Si pensi al caso dell'imposta di successione. Se il presupposto è l'arricchimento derivante dall'acquisto di diritti *mortis causa*, non c'è, in sé, alcun motivo per dire che la fattispecie presenta caratteri di estraneità se l'erede “esiste” in Italia e il *de cuius* o i diritti oggetto di trasferimento all'estero. Basterebbe escludere dalla definizione della fattispecie qualsiasi riferimento al luogo di “esistenza” del soggetto la cui successione determina l'acquisto dei diritti ed il conseguente arricchimento del soggetto passivo, per escludere qualunque rilevanza ai cc.dd. elementi di “estraneità”. Detto altrimenti, si può parlare di alcunché di “estraneo” solo perché è la definizione stessa della fattispecie che attribuisce rilevanza ad alcuni elementi quali il luogo di “esistenza” del *de cuius* ovvero dei diritti oggetto della delazione ereditaria. D'altro canto, appare altresì evidente la relatività stessa del concetto da ultimo menzionato. Infatti, in mancanza di un riferimento normativo, risulta impossibile stabilire quando si abbia quella che è stata genericamente definita, nell'ambito dell'esempio fatto, “esistenza” del *de cuius* o dei diritti all'estero, risolvendosi anche questa condizione in una qualificazione normativa consistente nella selezione di una fra le molteplici possibili relazioni fra un soggetto (e/o un diritto) ed un territorio: il soggetto potrebbe essere “estero” perché ivi domiciliato o residente o deceduto, ecc.; così come i diritti reali potrebbero essere considerati “esteri” perché relativi a beni ivi “situati” (ed anche tale nozione, specie ove riferita a beni mobili è l'effetto di una qualificazione normativa), ovvero perché il dante causa era, a sua volta, “estero” secondo uno dei molteplici criteri prima indicati, ovvero ancora perché il titolo d'acquisto è regolato dalla legge estera, ecc. Per i diritti di credito, poi, i criteri di “localizzazione” appaiono essere ancora maggiori.».

deve determinare la qualificazione di un fatto come estraneo. Così argomentando risulta logicamente impossibile attribuire alla fattispecie la natura di limite rispetto a quanto ne costituisce in realtà l'antecedente.³⁷¹

Nonostante la teoria in analisi possa dirsi più aderente a un moderno concetto di intendere la territorialità in campo tributario e benché essa si adegui meglio delle precedenti al concetto di autonomia degli enti sub-statali, non è possibile sposare totalmente le posizioni che emergono. Da un lato infatti le critiche citate mettono in evidenza molteplici aspetti problematici. Dall'altro lato, sebbene il legame tra presupposto impositivo e territorio dell'ente possa essere un dato significativo nella valutazione dell'autonomia degli enti sub-statali, si deve riconoscere che detta teoria trascuri di prendere in debita considerazione la funzione del tributo quale obbligo di riparto.

L'interpretazione del principio di territorialità da un punto di vista materiale deve così cercare altri contenuti, quali l'individuazione dei criteri per la selezione delle norme che, anche se sono in teoria passibili di interferire con altri ordinamenti, sono rivolte alla realizzazione di interessi correlati all'ordinamento cui si riferiscono; per quanto riguarda in particolare il diritto tributario, la specificazione del limite deve assumere quale punto di partenza il complesso dei valori e dei principi propri dell'ordinamento interno. Ci si deve così chiedere qual è l'interesse alla cui realizzazione è funzionalmente orientata la norma tributaria, in generale, nell'ordinamento di appartenenza, per poi comprendere quali sono i limiti interni relativi alla soddisfazione dell'interesse medesimo.³⁷² In tal senso assume particolare rilevanza quell'interpretazione del principio di territorialità, di seguito esposta, che individua il limite nell'individuazione dei soggetti obbligati alla contribuzione in virtù del finanziamento delle spese pubbliche, così come genericamente richiesto dall'ordinamento interno e dalla Costituzione italiana.

4. Territorialità, in senso materiale, come limite all'individuazione dei soggetti che devono concorrere alle spese pubbliche

Come anticipato, è necessario indagare il principio di territorialità, sempre da un punto di

³⁷¹FRANSONI 2004, p. 170.

³⁷²FRANSONI 2004, pp. 187 e 188.

vista materiale, ma non limitato alla ricerca del rapporto tra presupposto e territorio.³⁷³ È stato rilevato infatti che il limite della territorialità, che sicuramente comporta una conseguente scelta in ordine all'istituzione e alla disciplina dei tributi, deve essere previamente analizzato alla luce della funzione tributaria in generale. In ultima analisi essa è diretta a realizzare un'entrata attraverso la compartecipazione dei membri di una collettività, poiché il tributo, a differenza di altre forme di finanziamento, è basato su un sacrificio necessariamente collettivo. Generalmente, poi, il tributo è un dovere imposto ai membri di una data collettività in misura della loro capacità contributiva.³⁷⁴ In tale prospettiva si deve rilevare che le scelte tributarie effettuate dal legislatore possono essere variamente delineate, ma non possono esorbitare rispetto a due parametri: dal lato oggettivo, il dovere tributario deve essere collegato al principio di capacità contributiva e, dal lato soggettivo, deve essere rispettata l'appartenenza a una data collettività da parte dei soggetti che sono chiamati a concorrere al finanziamento di quella. Il principio di territorialità esprime quindi un limite e un criterio di giudizio delle scelte di merito del legislatore nella sua attività di individuazione dei presupposti del tributo. Tale teoria consente così di vedere nella territorialità non solo un mero limite della potestà tributaria variamente intesa, ma è in grado di conferire ad essa fondamento e giustificazione.

Alla luce di tale nozione di territorialità, è necessario poi individuare i criteri effettivamente idonei a stabilire se un certo soggetto appartiene o meno a una data collettività e, pertanto, se esso è o no titolare di un dovere di contribuzione. L'appartenenza a una collettività è

373FRANSONI 2004, a pp. 188 e 189, afferma che interessa «l'alternativa delineata fra il collegamento del dovere tributario alla sovranità ovvero la riconduzione dello stesso a una matrice comunitaria. Il problema [...] dei limiti “materiali” del potere di imposizione [...] sembra, infatti, suscettibile di essere risolto in modi diversi a seconda che si accolga l'una o l'altra soluzione. Se il dovere tributario è attribuito della sovranità, il limite al potere di imposizione coinciderà con il limite della sovranità stessa talché tale tesi, portata alle sue logiche e necessarie conseguenze, determina l'eliminazione del problema della territorialità come limite “materiale” e l'affermazione dell'esistenza di limiti solo “formali”, ossia riferibili al potere normativo in sé – in quanto espressione della sovranità – indipendentemente dall'oggetto che assume. Se, invece, si enfatizza il carattere e l'origine comunitaria dell'obbligo contributivo, allora si pone effettivamente un problema di limiti “materiali”, i quali dipenderanno dall'intensità ed estensione dei vincoli derivanti dall'appartenenza alla comunità.».

374BAGGIO 2009 precisa, a p. 225, che «la partecipazione di un determinato soggetto alla comunità nazionale produce l'obbligo in capo allo stesso di contribuire al perseguimento dell'interesse comune mediante il pagamento delle imposte occorrenti per far fronte alle spese pubbliche, secondo la propria «capacità» [...] che deve essere effettiva e attuale. Si può dire, con estrema sintesi, che la capacità contributiva sia, nel contempo, il presupposto, il limite massimo ed il parametro del prelievo tributario.» e, a p. 226, che «la ragione del coinvolgimento degli stranieri nella corresponsione dei tributi, si può spiegare, in linea di principio, con le medesime argomentazioni usate per la generalità dei contribuenti e che vedono l'obbligo tributario indissolubilmente legato all'adempimento dei doveri di solidarietà.».

individuata sulla base di criteri giuridici, storici e culturali che mutano e si ridefiniscono continuamente, soprattutto alla luce delle relativamente recenti evoluzioni caratterizzate dalla costituzione di enti sovrastatali, quali l'Unione europea, e dalla maggiore affermazione di ordinamenti infra nazionali, quali gli enti sub-statali. L'appartenenza a una data collettività può essere determinata sulla base della spettanza, in concreto e in capo a un certo soggetto, dei diritti di libertà, che massimamente sono in grado di esplicitare la sovranità popolare: in tal modo il soggetto può considerarsi inserito all'interno del popolo al quale la sovranità appartiene.

La partecipazione di un soggetto a una collettività politicamente organizzata, e la sua conseguente appartenenza alla stessa, comporta evidentemente un interesse del singolo alla sussistenza della collettività medesima. Quest'ultima infatti attribuisce libertà, diritti e poteri al soggetto stesso, che sono rivolti alla realizzazione dei suoi interessi economici, sociali e politici e che costituiscono il fondamento del rapporto di appartenenza.

Il legislatore, nella scelta legata all'attività di imposizione tributaria, deve tenere conto del limite derivante dal riferimento del presupposto a soggetti appartenenti alla comunità al finanziamento delle cui spese essi sono chiamati a concorrere. In questi termini emerge il limite costituito dal profilo territoriale, che deve indirizzare le scelte del legislatore e i relativi giudizi. Dal momento che le scelte del legislatore convergono nella determinazione del presupposto di imposta, sarà quest'ultimo che dovrà evidenziare anche l'appartenenza del soggetto a una certa collettività e a un certo territorio. Il presupposto, pertanto, deve essere in grado di segnalare la titolarità in capo al soggetto di libertà, diritti e poteri nonché, correlativamente, dell'interesse all'esistenza della collettività.³⁷⁵

Da un punto di vista storico, per la realizzazione di tale nuova interpretazione del principio di territorialità, sono stati centrali elementi sociologici e fattori più propriamente giuridici. La teoria più tradizionale, che ha condotto alle interpretazioni dottrinarie citate precedentemente, distingue le posizioni giuridiche attive o passive di cui sono titolari i membri della collettività a seconda che esse trovino il loro fondamento in rapporti di diritto privato o di diritto pubblico, ove è centrale l'intervento dello Stato quale sovrano. Da quest'ultimo punto di vista le situazioni giuridiche riconosciute ai membri di una collettività si risolvono nel rapporto tra soggetto e Stato e sono rappresentabili o in termini di diritto pubblico dello Stato persona

375FRANSONI 2012, pp. 327 e ss.

oppure quale dovere dello Stato verso i consociati nascente da un'autolimitazione dei diritti dello Stato nei confronti di questi. Tale impostazione consentiva di individuare un limite, seppur formale, al potere statale. Il diritto di imposizione trova quindi il suo fondamento in un rapporto di diritto pubblico soggettivo e costituisce una specie dei diritti di supremazia dello Stato nei confronti dei consociati. In tal modo il fenomeno tributario è definito quale immediata derivazione del dovere generale di subordinazione all'autorità dello Stato persona del cittadino, il quale si trova in una posizione di mera soggezione di fronte all'ente impositore.

Come anticipato, elementi di carattere sociologico e giuridico hanno condotto l'impostazione vigente fino alla metà del secolo scorso a divenire recessiva. Dal punto di vista sociologico, l'evoluzione delle istituzioni ha reso evidente come il modello prospettato fosse funzionale a un assetto di relazioni tipiche dello Stato borghese, ma non più aderente alle esigenze dello Stato pluriclasse nato nel corso del Novecento e, più specificatamente, alle esigenze nate con l'avvento di altri ordinamenti e corpi sociali intermedi propri della concezione dello Stato sociale, nonché, inoltre, di centri di governo che hanno assunto sempre maggiore importanza quali l'Unione europea e gli enti sub-statali. Dal punto di vista giuridico, invece, l'introduzione della Costituzione ha condotto a un mutamento di impostazione nel modo di vedere il problema. La riflessione sulla natura e sul fondamento dei diritti di libertà, così come garantiti nella Carta costituzionale, ha portato la dottrina a rivedere le posizioni sopra esposte, poiché si inizia ad affermare che i diritti fondamentali e inviolabili spettano all'uomo in quanto tale e non sono il mero effetto di un'autolimitazione dello Stato. Tale nuova impostazione di teoria generale del diritto ha comportato una modifica sull'interpretazione della stessa concezione del fondamento del dovere tributario, che si risolve così nella citata teoria che vede detto fondamento nell'esistenza stessa di una collettività organizzata che necessita di finanziamento. Il dovere contributivo nasce quindi dal fatto stesso dell'esistenza di un vivere organizzato e di esso è elemento costante e ineliminabile. Nell'attuale concezione del diritto tributario è il principio di capacità contributiva a essere la formula espressiva di un criterio di definizione della posizione dei consociati rispetto al dovere tributario stesso, nonché di soluzione dei conflitti che si potrebbero verificare tra i soggetti. Nonostante non sia stata sempre negata l'esistenza di un concetto analogo a quello del principio di capacità contributiva anche in altre

epoche storiche,³⁷⁶ l'attuale impostazione assume la sua rilevanza da un punto di vista strettamente giuridico secondo un duplice profilo. Da un lato, detta nozione distingue il complesso di regole proprio delle forme di contribuzione di carattere pecuniario, rispetto alla più ampia categoria delle discipline inerenti ad altri tipi di doveri funzionali alla sussistenza della collettività, nonché rispetto ad altre regole specificatamente riferite all'attività finanziaria dello Stato. Dall'altro lato la concezione moderna del principio di capacità contributiva è necessariamente connotato a una società egualitaria e, pertanto, essendo uno dei possibili criteri di riparto si considera giuridicamente irrilevante ogni altra forma di distinzione tra i singoli.

Il principio di capacità contributiva non comporta la mera dichiarazione dell'esistenza del dovere contributivo, ma aggiunge una qualificazione allo stesso da un triplice punto di vista: l'oggetto dell'imposizione, che riguarda il profilo dell'imposizione cui specificatamente si riferisce, i soggetti gravati, che secondo la tesi prescelta concerne primariamente il principio di territorialità, e la generalità del dovere tributario.

Da quest'ultima prospettiva, non si considera sufficiente il rinvio alla legge per considerarsi risolte tutte le necessità di definizione della potestà tributaria in ordine ai caratteri della generalità e dell'uguaglianza. Occorre invece che del carattere generale dell'obbligo venga sottolineato il profilo in forza del quale esso si distingue da tutti gli altri obblighi posti in funzione dell'esistenza della collettività. In tal modo emerge che la cosa pubblica è di tutti e tutti hanno l'obbligo di concorrere all'azione con il proprio sacrificio in una visione concorsuale del sostentamento delle relative spese. Il dovere tributario si realizza così attraverso l'azione convergente di tutti i consociati e si configura necessariamente come un obbligo di riparto per il sostentamento di una data collettività territorialmente determinata. In tale prospettiva si deve convenire che la definizione del dovere tributario, come interpretata, implica la sua collocazione tra i doveri di solidarietà politica, economica e sociale che l'articolo 2 della Costituzione italiana qualifica come inderogabili.

³⁷⁶FRANSONI 2004, a p. 203, afferma che «il vero distacco esistente fra teorie antiche e moderne non dipende dalla giustificazione ultima della partecipazione tutti alle esigenze collettive, ma nella individuazione del criterio di commisurazione di tale partecipazione e nella giustificazione delle diversificazioni individuali da esso necessariamente derivanti. Mentre, come si è detto, ad un determinato livello di organizzazione sociale il concorso costituisce un carattere strutturalmente ineliminabile e non si revoca in dubbio quindi il profilo dell'*an*, la soluzione del problema del *quantum* e del *quomodo* (quando siano ammesse contribuzioni non pecuniarie) e la sua giustificazione possono, a seconda dei casi e delle epoche, essere incentrate sul momento della coattività ed autoritatività, sull'idea dello scambio ovvero, in epoca più recente, su quello della comunanza di interessi.».

Si può poi affermare che il dovere tributario può inserirsi tra i doveri di solidarietà di carattere più specificatamente politico, poiché lo scopo verso il quale converge l'azione comune è la sussistenza della collettività in sé. Si può, infatti, escludere che esso rientri tra i doveri di solidarietà economica perché il dovere tributario non persegue tanto e subito il fine del benessere e del progresso economico della collettività, bensì immediatamente il sostentamento della spesa pubblica, che solo in via mediata da una destinazione costituzionalmente orientata comporterebbe il fine della realizzazione del progresso e del bene economico.

Nonostante tali affermazioni di principio, occorre analizzare la fattispecie nel suo precipitato effettivamente realizzatosi. Benché infatti si sia rifiutata la teoria più risalente, che fondava il dovere tributario nel suo legame con la sovranità dello Stato e che risolveva il problema dei limiti del potere di imposizione mediante il riferimento ai soli soggetti gravati da doveri corrispondenti a quella sovranità, non è detto che l'analisi della concreta realtà che dovrebbe ispirarsi alla moderna teoria conduca a valutazioni del tutto diverse. Anche la nuova e preferibile interpretazione del dovere tributario deve cercare dei limiti soggettivi, che ben potrebbero coincidere con quelli individuati in base alla precedente. Tuttavia ciò che cambia è la giustificazione della soluzione adottata, perché il problema diventa quello di determinare i criteri in base ai quali si può affermare l'esistenza di un rapporto tra un soggetto e una data collettività, sia essa lo Stato, un ente sub-statale o, ancora, un ente sovranazionale quale l'Unione europea.³⁷⁷ Qualsiasi collettività comporta che vi siano criteri idonei a definire l'inclusione o l'esclusione dei soggetti dalla stessa. Il fatto stesso dell'esistenza di un gruppo organizzato implica necessariamente l'elaborazione di regole organizzative condivise tra i consociati, le quali devono riferirsi a un gruppo individuato.³⁷⁸

Ciascun istituto tributario comporta la partecipazione dei consociati al finanziamento delle pubbliche spese, in modo differenziato a secondo dell'indice di capacità contributiva prescelto. La valutazione unitaria del sistema tributario implica quindi la determinazione della complessiva nozione di capacità contributiva ritenuta rilevante e la modalità in cui quest'ultima è assunta ai fini della cernita dei consociati e della correlativa determinazione della misura del concorso di ciascuno di essi. In tale prospettiva, si può affermare che la nozione di "sistema" concernente il secondo comma dell'articolo 53 della Carta costituzionale

³⁷⁷FRANSONI 2004, pp. 165 e ss..

³⁷⁸FRANSONI 2004, p. 222.

italiana emerge in modo ancora più determinante in base al terzo comma dell'articolo 117. L'attribuzione della potestà legislativa concorrente in relazione alla materia del *coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario* e, più in particolare, la responsabilità in capo allo Stato di determinare i principi fondamentali sono fattori che evidenziano non solo l'esigenza di porre regole comuni per l'effettiva disciplina della struttura formale dell'istituto tributario, ma soprattutto la necessità di operare un riparto dei carichi pubblici relativi ai diversi livelli di governo, nell'ambito dei quali si tenga conto della posizione complessiva del singolo appartenente sì ai vari enti sub-statali ma anche all'unico Stato. Tale posizione poi deve essere determinata in base alla capacità contributiva globalmente considerata a livello dell'intera comunità, nonché in relazione ai modi attraverso i quali detta nozione comporta una diversificazione del concorso di ciascuno alle spese pubbliche. In tale prospettiva, tra i principi fondamentali del sistema tributario attribuiti alla potestà legislativa dello Stato, deve rientrare anche la definizione dei principali indici di capacità contributiva assumibili per la disciplina dei singoli istituti tributari.³⁷⁹

Si può così affermare che, proprio in ragione della saldatura tra gli articoli 53 e 117, emerge a livello costituzionale una nozione unitaria di sistema tributario, il quale rileva, da un lato, per

379FRANSONI 2004, afferma a pp. 289 e 290, che «un'indicazione in tal senso, peraltro, ritrarre anche dalla previsione dell'art. 119, comma 3, Cost., secondo cui lo Stato deve istituire un fondo perequativo per i «territori con minore capacità fiscale per abitante» presupponendo, quindi, un confronto fra “territori” il cui parametro di riferimento è la “capacità fiscale”. Poiché tale nozione, per effetto della scelta terminologica adoperata dal legislatore, non sembra potersi far coincidere con nessuna specifica grandezza economica (come p. es. il “reddito pro-capite”), essa dovrebbe farsi consistere in una misura delle possibilità di concorso dei consociati. Ed in effetti, la nozione di “capacità fiscale” risulta positivamente disciplinata dal D. Lgs. n. 56 del 2000 e definita in rapporto al “gettito *pro capite*” dei tributi propri calcolato applicando un'aliquota standard alle basi imponibili teoriche. Siffatta nozione di “base imponibile teorica”, a sua volta, non può essere determinata indipendentemente dagli indici di capacità contributiva assunti a presupposto o, comunque, giuridicamente adottabili, non essendo possibile attribuire “capacità fiscale” ad un territorio in relazione a parametri e caratteristiche che siano per definizione (ossia in relazione alla conformazione del “sistema” tributario) irrilevanti quale indice dell'attitudine alla contribuzione. Si deve ritenere, quindi, che la “capacità fiscale” rappresenti una sintesi del complesso degli indici di capacità contributiva applicati o, quantomeno, applicabili in ciascun territorio. Così impostato il discorso, la rilevanza della nozione di sistema discende dal fatto che, ai sensi dell'art. 119, comma 3, Cost., la capacità fiscale costituisce un metro di misura della diversa situazione dei “territori”. Sicché, per potersi concretamente operare il confronto tra le diverse “capacità fiscali” dei diversi “territori”, si deve presupporre necessariamente l'omogeneità dei termini di paragone e, quindi, nel complesso degli indici di capacità contributiva per la generalità degli enti territoriali. Il che non può avvenire se non in presenza di una definizione, sul piano dei principi fondamentali del sistema tributario, anche dei criteri generali ai quali esso si ispira con riguardo ai presupposti assumibili ad indici di capacità contributiva dei tributi propri di ciascun livello di governo. Anzi, proprio in questa fase, dovrebbe anche risultare possibile un vaglio della congruità delle scelte di vertice rispetto al principio di cui all'art. 53, comma 2, Cost., poiché i principi fondamentali del sistema, in questo modo, risultano determinanti e sufficienti al fine di delineare il complessivo assetto degli istituti tributari e, quindi, di far emergere l'esistenza o meno della tendenza alla progressività richiesta dalla norma costituzionale.».

la ripartizione della potestà legislativa tra i vari enti sub-statali, e, dall'altro lato, per la definizione del complessivo ordinamento del sistema medesimo; in entrambe le accezioni la nozione di sistema rimanda a una complessiva definizione dei criteri di differenziazione tra i consociati che sono stati assunti come rilevanti e del relativo collegamento con la diversa misura di concorso alle spese pubbliche.

Se gli indici di capacità contributiva incidenti sui vari presupposti dei tributi devono risolversi in criteri di differenziazione tra i singoli sulla base di un sistema coerente, il giudizio deve essere operato sulla base della rappresentazione dell'insieme stesso dei consociati. La razionalità del criterio ordinatore, proprio del principio di capacità contributiva rilevante a livello di sistema, non può essere valutata astraendo dall'oggetto in concreto rappresentato dalla posizione dei singoli consociati, poiché se così non fosse esso si risolverebbe in una condizione meramente formale e, quindi, incoerente con le esigenze di uguaglianza sostanziale. La dottrina ha pertanto evidenziato come non sia possibile esigere che il legislatore ordinario, titolare del potere impositivo, assoggetti ai vari tributi tutti i soggetti astrattamente titolari del dovere di contribuzione senza adottare particolari cautele.

Il diverso grado di appartenenza a una certa collettività assume quindi il ruolo di criterio di differenziazione della misura della contribuzione. Se il fondamento dell'appartenenza si trova, come precedentemente affermato, nella varietà dei diritti e dei poteri riconosciuti dall'ordinamento per la realizzazione dei concreti interessi economici, sociali e politici dei soggetti, allora pare non sussistere alcuna violazione al principio di uguaglianza, proprio dal momento in cui la graduazione della misura del concorso è correttamente collegata alla diversa intensità del vincolo di appartenenza. Avendo aderito alle tesi che vede nei criteri di capacità contributiva uno stretto collegamento con i poteri di soddisfazione dei bisogni e di interessi dei singoli, si può ricavare che l'assunzione dell'appartenenza in sé a presupposto di un tributo è un modo per individuare la titolarità di alcuni poteri, nel senso che si è precedentemente indicato. In questa prospettiva si dovranno solamente ricercare i limiti che riguardano la razionalità delle scelte legislative nella selezione dei profili dell'appartenenza, che a loro volta devono individuare una particolare capacità di soddisfazione di bisogni e di interessi.

Un'eventuale e censurabile disparità di trattamento potrebbe cogliersi solo se l'insieme dei tributi gravanti su individui aventi un certo grado di appartenenza risultasse non

razionalmente giustificata rispetto al complesso dei criteri distributivi adottati. La nozione di appartenenza non deve essere considerato un fenomeno distinto da ciò che costituisce gli indici di capacità contributiva, bensì un profilo fondamentale del rapporto tra indice stesso e soggetto che ne è titolare. Nella ripartizione dei carichi pubblici quindi si deve far riferimento sia alla titolarità degli indici di capacità contributiva astrattamente considerata, sia alla valutazione di tale titolarità in relazione alla posizione del soggetto nei confronti della collettività a cui appartiene.³⁸⁰

Concludendo, si deve confermare che si predilige quella teoria che vede nella territorialità il limite all'individuazione dei soggetti che devono concorrere alle spese pubbliche, sia perché è in grado di porsi a fondamento delle possibilità tributarie degli enti sia perché maggiormente delle altre impostazioni può coerentemente adattarsi alle esigenze proprie dell'analisi dell'autonomia degli enti sub-statali, piuttosto che quella, in parte differente, relativa al rapporto internazionale tra gli Stati.

380FRANSONI 2004, pp. 279 e ss., il quale a p. 297, 298 e 299 conclude affermando che «sarebbe quindi che – nel pieno rispetto del principio di eguaglianza – risulti possibile differenziare i modi di partecipazione ai carichi pubblici non solo in ragione del diverso riferimento degli indici di capacità contributiva, bensì anche attraverso l'istituzione di tributi di “categoria” nei limiti in cui essa (categoria) sia individuata in ragione di una particolare posizione dei soggetti in essa ricompresi secondo la collettività. Il limite di scelta sta, ovviamente, nel fatto che la predetta posizione particolare deve consistere in una diversità giuridicamente rilevante e, in specie, non vietata a priori dai principi costituzionali. Considerata la centralità del principio di eguaglianza, tale possibilità risulta appunto circoscritta, in linea di principio, ai soli diversi modi di appartenenza considerati, secondo quanto si è detto, nella duplice prospettiva della “tipologia” o dell'intensità del vincolo politico del soggetto con l'ordinamento determinata dalla riferibilità allo stesso, anche per ragioni di fatto, solo di alcuni dei “poteri” generalmente riconosciuti dall'ordinamento. Val quanto dire, ancora una volta, che fra indici di appartenenza e indici di capacità contributiva esiste solo una differenza di prospettiva, in quanto, come è evidente dalla precisazione appena fatta a proposito dei limiti in cui sono pensabili tributi “di categoria”, la distinzione categoriale deve essere, in ultima analisi, risolta in una diversità di presupposti. Risulterebbe così giustificato il caso in cui una simile graduazione risulta più evidente nel nostro ordinamento, ossia quello della differente modulazione dell'imposta personale sul reddito fra residenti e non residenti. La spiegazione dell'applicazione del principio dell'universalità dell'imposta, nel caso dei residenti, e dell'imposizione su base territoriale, nel caso dei non residenti, potrebbe essere individuata nella maggiore intensità del vincolo dei primi rispetto ai secondi anziché nella diversa giustificazione del prelievo, ossia in base alla titolarità del dovere tributario, per i primi, e del principio del beneficio, per i secondi. Si spiegherebbe così, ancora, la tendenziale ostilità mostrata dalla Corte di Giustizia comunitaria verso distinzioni nella determinazione della base imponibile dell'imposta sui redditi – secondo l'alternativa fra tassazione su base mondiale o su base territoriale – fondate sulla residenza nei diversi territori dell'Unione Europea e la conseguente preferenza nei confronti del criterio fondato sul “luogo dove è ubicata la fonte esclusiva o prevalente del reddito” del soggetto. La premessa di tale indirizzo, ancorché mai chiaramente enunciata, potrebbe essere ravvisata nella considerazione dell'utilizzabilità del solo criterio dell'interesse economico ai fini della determinazione dell'appartenenza ai singoli Stati membri in quanto gli interessi sociali e politici – in cui si risolvono gli altri criteri identificativi della residenza – sarebbero rilevanti, in vista della maggiore coesione fra le diverse comunità nazionali, solo nella prospettiva della generale appartenenza all'Unione.».

6. Autonomia tributaria territoriale e sovranità territoriale dello Stato

Nella trattazione che precede è stato dimostrato il motivo per cui si ritiene opportuno seguire la moderna teoria della territorialità che valorizza, nella determinazione del sistema tributario, sia gli aspetti idonei a evidenziare l'appartenenza dei soggetti a una certa comunità organizzata in vista del suo sostentamento sia la coerenza dei criteri di appartenenza complessivamente adottati in un dato ordinamento. La disciplina della territorialità, in quanto volta alla definizione di indici di appartenenza, deve quindi tenere presente la struttura specifica della collettività cui afferisce e al cui finanziamento è funzionale il prelievo del tributo, nonché la posizione all'interno della collettività medesima del soggetto chiamato alla contribuzione. Da altro punto di vista, sebbene collegato, il profilo territoriale risulta informato alla stessa ragione del tributo, concorrendo a definirne la struttura, dal momento che, lo si ripete, entrambi sono informati dalla necessità di garantire un corretto obbligo di riparto in vista della sopravvivenza della collettività.

Questi criteri, elaborati dalla dottrina per quanto riguarda l'autonomia dello Stato nei confronti degli altri ordinamenti in ambito internazionale, emergono con ancora maggiore evidenza nella disciplina dei tributi degli enti sub-statali, ove la coerenza con il complessivo sistema tributario nazionale e la necessità di evitare casi di doppia imposizione per quanto riguarda i presupposti impongono l'individuazione di criteri di appartenenza intrinsecamente coinvolti nella definizione del tributo. A tal fine è stato affermato che, nella scelta degli indici di capacità contributiva, gli enti impositori in materia di fiscalità infra statale sarebbero rigidamente vincolati a quelli tradizionalmente ritenuti espressivi di interessi specificatamente locali, quali quelli relativi a immobili, autoveicoli, godimento di beni e servizi pubblici locali.³⁸¹ Alla luce di tale teoria, quindi, si può criticare l'esenzione italiana da imposizione immobiliare per quanto riguarda l'abitazione principale, quale esempio evidente delle possibili contraddizioni insite nel sistema. Se, come si è affermato, la territorialità è limite all'individuazione dei soggetti tenuti alla contribuzione secondo ragionevoli criteri di appartenenza a una data collettività, l'aver esentato da imposizione proprio i titolari delle abitazioni principali, che più di tutti fruiscono di beni e servizi all'interno di un dato territorio, spezza il nesso virtuoso tra valutazione dell'allocazione delle spese pubbliche, consenso rappresentativo mediante il voto e assoggettamento a prelievo tributario. Tale esempio mostra

³⁸¹FRANSONI 2004, p. 310.

in modo lapalissiano come, per garantire la coerenza del sistema, sia necessario indagare le scelte impositive degli enti sub-statali sulla base dell'appartenenza del contribuente a una collettività territorialmente determinata, della cui esistenza il soggetto stesso deve avere cura per poter, a sua volta, veder realizzate le proprie esigenze politiche, sociali ed economiche.

Si può quindi sostenere che proprio in ambito locale, anche in virtù di una più stretta correlazione tra prelievo tributario e fruizione del servizio o del bene pubblico secondo quello che è stato definito c.d. principio del beneficio, la determinazione del criterio di appartenenza del singolo e la sua modulazione all'interno di una data collettività per mezzo del filtro tributario assume un significato pregnante. In Italia, ma non solo, le funzioni amministrative sono svolte dal livello di governo più vicino ai cittadini salvo che, per assicurarne l'esercizio unitario o più efficiente, esse siano attribuite a livelli superiori. La Costituzione sceglie quindi di affidare la gestione della cosa pubblica primariamente agli Enti territoriali minori, che sono investiti del compito di prestare i servizi pubblici nei confronti dei cittadini. In tal modo il prelievo tributario a livello locale dovrebbe dimostrare la maggiore attenzione possibile ai criteri di appartenenza perché proprio in tale condizione assume maggiore significato la caratterizzazione del singolo all'interno della collettività.

Tuttavia proprio in tale ambito la teoria della territorialità quale limite allo sovrano, che si era rifiutata in nome di una interpretazione più consona alla stessa funzione tributario, riemerge con forza e in conseguenza all'attuale assetto costituzionale presente in Italia, ma anche negli altri ordinamenti analizzati. Nessuna Carta costituzionale infatti, come già affermato nell'analisi comparatistica svolta in precedenza, individua con la sufficiente precisione quali sono e come devono essere strutturati gli strumenti tributari propri degli enti sub-statali. In altre parole non esiste una norma di carattere supremo che impone un riparto ai vari livelli di governo, ma la decisione sul coordinamento del sistema tributario nel suo complesso e sulle varie tipologie di mezzi di finanziamento possibili a livello decentrato è lasciata alla discrezionalità del legislatore statale.

Secondo quanto affermato precedentemente, si deve ricordare che Belgio, Spagna e Italia rientrano nella categoria della finanza funzionale che è stata qualificata di tipo aperto. All'interno delle Costituzioni dei vari Stati si riscontrano solamente indicazioni di principio concernenti l'autonomia finanziaria e la perequazione, mentre si rinvia ad una legge dello Stato per quanto riguarda la determinazione in concreto del sistema tributario nel suo

complesso, intendendosi per tale sia quello proprio degli Stati sia quello degli enti sub-statali. Per quanto le Costituzioni inseriscano principi nel senso di una maggiore autonomia a Regioni, Comunità, Enti locali, il legislatore ordinario rimane l'organo che di fatto decide sulla concreta attuazione.

Nel senso da ultimo esposto pertanto riprende importanza il concetto della sovranità dello Stato in ambito territoriale: non tanto in senso formale come limite al potere di imposizione, quanto piuttosto come attributo dell'ente in grado di disciplinare pressoché integralmente il modello tributario sia proprio sia degli altri enti. Lo Stato quindi, con propria legge la quale a sua volta non si può negare essere espressione di sovranità, disciplina il concreto modo di essere delle autonomie nonché del loro rapporto reciproco e con il potere centrale.

Alla luce di questo si vuole sottolineare la contraddizione che si crea per la coesistenza, da un lato, della lettura che di autonomia si vuole dare per mezzo dell'interpretazione del principio di territorialità come più volte affermato, e, dall'altro lato, della consapevolezza che l'attuale assetto costituzionale dei vari Stati in analisi impone una permanente e permeante sovranità dello Stato centrale anche nell'ambito della fiscalità degli enti sub-statali. La funzione tributaria in sé ha condotto infatti a considerare rilevante la scelta dei criteri dell'appartenenza di un soggetto a una data collettività affinché la modulazione dei singoli istituti sia in grado di valorizzare il collegamento tra bisogni e aspettative di un certo soggetto con le scelte dell'ente preposto alla tutela di quella certa collettività. Si è osservato come proprio nella fiscalità dei livelli inferiori di governo il collegamento tra la soddisfazione di quei bisogni e di quelle aspettative e il prelievo tributario sia più immediato e necessiti la maggior attenzione. Tuttavia è stato dimostrato come, nel precipitato reale derivante dai vari assetti costituzionali, l'operatività della sovranità dello Stato centrale ha un'importanza di gran lunga maggiore rispetto alle regole che deriverebbero da una corretta applicazione del principio di territorialità così come più volte indicato. L'effettiva struttura del sistema tributario nel suo complesso e la definizione delle singole fattispecie sono determinate ad opera di una legge del livello centrale di governo, quale espressione della sovranità dello Stato. Le scelte operate in tal senso potrebbero astrattamente essere tali da consentire un sufficiente margine di autonomia in capo agli enti sub-statali, ma lo Stato, nelle varie esperienze nazionali in analisi, disegna un sistema tributario che nel complesso frustra le istanze autonomistiche che paiono consentite da una lettura consapevole delle Costituzioni. Queste ultime però, non indicando in modo autoritativo

il modello di riparto tributario e lasciando alla legge ordinaria la possibilità di scelta, non sono effettivamente in grado di condizionare lo Stato in tal senso. Si constata così che le premesse dogmatiche non coincidono con le concrete conseguenze istituzionali, dal momento che la teoria che consente di qualificare la territorialità come limite alla scelta dei soggetti che devono concorrere alle spese pubbliche mostra irrazionalità e incoerenze sia a livello interno, dove le concrete possibilità degli enti sub-statali sono di fatto inibite da forze centraliste, sia a livello europeo, dove gli spazi eventualmente lasciati nella disponibilità degli enti sono frustrati dalla presenza dell'ordinamento comunitario e in virtù di principi, quale la tutela del mercato interno, totalmente sconosciuti al modo di intendere la fiscalità da parte di quella dottrina.

7. Riparto di competenze concorrenti in materia tributaria

1. *La competenza quale criterio di ripartizione della potestà impositiva tra Stato e enti sub-statali*

Nell'ordinamento nazionale è stato a lungo dibattuto il problema di quale fosse in concreto l'ambito entro il quale potesse essere esercitata la potestà tributaria, rispettivamente, dello Stato e delle Regioni quali livelli di governo dotati di potestà legislativa, nonché i limiti di entrambi rispetto alla potestà degli Enti territoriali minori. La Costituzione italiana prevede infatti, da un lato, un sistema tributario erariale la cui disciplina è riservata alla legislazione dello Stato centrale ai sensi dell'articolo 117, comma secondo, lettera e) e, dall'altro lato, un sistema tributario regionale e locale relativamente al quale quest'ultimo non dovrebbe intervenire se non per la determinazione dei principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, in quanto materia concorrente ai sensi del terzo comma del medesimo articolo. Gli Enti territoriali minori sono invece privi di potestà normativa primaria e, pertanto, non possono individuare tipologie di tributi propri che non siano già delineate nelle loro linee essenziali dalla legge.

La dottrina si è pertanto chiesta quali tributi fossero di idonea riserva dello Stato e quali di competenza di Regioni ed Enti territoriali. Il primo dato che è emerso consiste nella mancata esplicitazione costituzionale della questione, pertanto l'interpretazione scientifica e

giurisprudenziale ha dovuto sanare il vuoto lasciato dalla legge fondamentale.

Si è rilevato che dal punto di vista giuridico, ma soprattutto dal punto di vista logico, agli enti sub-statali dovrebbe spettare la disciplina di quei tributi che presentano un presupposto che esprime un ragionevole collegamento con il territorio o, meglio, che individua un idoneo criterio di appartenenza alla collettività per quanto riguarda il soggetto chiamato alla contribuzione, dovendo per tali fattispecie essere escluso l'intervento statale. Si è infatti affermato che, sulla base dei principi di ragionevolezza e capacità contributiva di cui agli articoli 3 e 53 della Costituzione, sarebbe illogica la previsione di un sistema caratterizzato, da un lato, dall'equivalenza di Stato e Regioni e dalla riserva in via esclusiva in capo a queste ultime della potestà normativa regionale e locale e, dall'altro lato, dalla possibilità per lo Stato centrale di stabilire forme impositive legate a presupposti localizzati territorialmente. In altre parole, proprio in virtù della giustificazione territoriale di un dato presupposto, si dovrebbe pretendere che la determinazione del sistema tributario dei livelli inferiori di governo debba essere affidato alla legislazione regionale e alla disciplina di dettaglio dell'ente stesso, mentre si deve riconoscere l'inadeguatezza dell'intervento dello Stato centrale. Si deve rammentare infatti quanto asserito in merito alla necessità, in virtù di una responsabilizzazione della gestione della cosa pubblica, che vi sia coincidenza tra coloro che forniscono i servizi e i beni alla collettività e coloro che decidono sul trattamento tributario idoneo a reperire le risorse necessarie a finanziare quegli stessi beni e servizi. Il contribuente, appartenente a quella collettività territorialmente determinata e come tale chiamato al sacrificio tributario, deve poter essere infatti in grado di valutare e giudicare, per mezzo del voto, l'operato degli amministratori. Se si consente, come di fatto avviene, allo Stato centrale di intervenire nelle scelte degli enti sub-statali si interrompe quel circolo virtuoso che dovrebbe stare alla base di ogni istanza al decentramento.³⁸²

³⁸²Quanto affermato in merito all'auspicata competenza regionale e locale per quanto riguarda la definizione del sistema tributario degli enti sub-statali, nonché l'inadeguatezza dell'intervento statale, era criterio già vigente nell'ordinamento anche prima della Riforma del 2001 in virtù del principio di ragionevolezza emergente dagli articoli 3 e 53 della Costituzione. Regioni ed Enti locali dovrebbero avere la funzione riservata di potestà normativa tributaria in relazione a presupposti e criteri di appartenenza ancorati al territorio concernente gli enti medesimi, sulla base della considerazione che lo stesso articolo 53 costituirebbe, ancora prima dell'articolo 119, norma sul coordinamento dei diversi sistemi tributari. Alla luce di questo si deve osservare che l'affermazione, emergente dal novellato Titolo V in merito all'indebita interferenza dello Stato relativamente a tributi con presupposto e criteri di appartenenza del contribuente localizzati territorialmente, non risolve il problema in merito al riparto tra vari livelli di governo. A prescindere dal tributo immobiliare, essenzialmente di carattere comunale e con le riserve cui si è precedentemente accennato, e dai tributi paracommutativi legati a beni o servizi forniti dall'ente sub-statale, da riservare alla Regione o all'Ente locale

Altra dottrina si esprime, in merito alla questione in oggetto, in modo parzialmente difforme. Lo Stato non dovrebbe avere limiti di carattere ontologico e di materia nello stabilire i tributi propri, ai sensi dell'articolo 117, comma secondo, lettera e) della Costituzione, e conseguentemente nell'individuare i presupposti di tali fattispecie. Questo viene giustificato sulla base della stessa lettera della legge, la quale assume esplicitamente quale oggetto della competenza esclusiva centrale la sola materia del sistema tributario dello Stato e non vincola la scelta dei presupposti a una valutazione di continenza delle materie sostanziali attribuite alla competenza legislativa dello Stato medesimo dalle altre lettere del secondo comma della citata disposizione. L'unico limite che potrebbe rinvenirsi nella potestà impositiva dello Stato è dato dall'ammontare complessivo delle spese che esso deve finanziare per mezzo delle risorse ricavate dai propri tributi. Si precisa infatti che la mancanza di un limite siffatto si giustifica anche e soprattutto per il fatto, sostanziale, che i tributi erariali non servono solo a finanziare le spese relative a materie di stretta competenza statale, ma anche a comporre una rilevante quota delle spese relative alle funzioni degli enti sub-statali.³⁸³ Dallo speculare punto di vista, la citata dottrina afferma che i principi di razionalità, semplificazione e unitarietà della finanza pubblica impediscono che le Regioni creino nuove imposte che abbiano gli stessi presupposti e le stesse basi imponibili di imposte erariali.³⁸⁴ Inoltre, detta impostazione è giustificata dal fatto che la Riforma del 2001 non può comportare né la messa in discussione della natura erariale dei tributi considerati tali precedentemente, né la negazione dell'attuale potere dello Stato di individuare nuovi tributi erariali senza limiti in virtù di quanto sopra affermato, né il venir meno dell'esclusività della legislazione statale riguardo alla disciplina di tali tributi per lasciare il passo alla legislazione regionale relativamente agli stessi presupposti

che ha effettuato la dazione del bene o la prestazione del servizio in un'ottica simile a quella di diritto comune, non è semplice individuare quali possano essere i tributi aventi presupposti effettivamente legati al territorio. In tal senso non si può infatti escludere che il presupposto di tributi tradizionalmente erariali, quali le imposte sul reddito, sugli scambi o sui consumi, non presenti significativi elementi di collegamento con il territorio (PERRONE 2004, pp. 1173 e ss.).

383GALLO 2002 b il quale, a p. 2008, nota che «tra le spese rientrano, oltre a quelle statali vere e proprie (e cioè quelle sostenute dallo Stato per finanziare investimenti e prestazioni da esso effettuati), anche quella rilevante parte di esse che, pur essendo relative allo svolgimento delle funzioni delle Regioni e degli enti locali, sono poste tuttavia a carico della finanza statale. Ai sensi del nuovo art. 119, commi 2, 3 e 4, della Costituzione tali ultime spese vanno, infatti, finanziate proprio attraverso le compartecipazioni ai tributi erariali e la ripartizione perequativa del relativo fondo (alimentato sempre da tributi erariali); e solo in misura molto limitata attraverso tributi propri, regionali o locali.».

384GALLO 2002 b che, a p. 2008, precisa come «dovrebbe essere, ad esempio, vietata l'istituzione di tributi regionali (o locali) sul reddito o sul patrimonio che abbiano la natura di sovrainposta o che comunque duplichino, nella disciplina e nella struttura, quelli già vigenti erariali.».

di imposta. Il sistema previgente pertanto doveva conservare la sua struttura fino alla modifica da parte di altre norme statali che, anche in via di coordinamento, delimitano l'ambito di attuazione delle nuove regole ai sensi degli articoli 117 e 119 mediante una legge quadro.³⁸⁵

Infine si deve ricordare quell'ulteriore impostazione critica che presta particolare attenzione alla nuova suddivisione dei poteri e dell'articolazione della Repubblica fissata dal nuovo articolo 114 della Costituzione. Tale dottrina conferma che i principi fondamentali del sistema tributario devono essere stabiliti, in ossequio al rispetto del vincolo dell'unitarietà della Repubblica, mediante legge dello Stato, mentre l'istituzione e la disciplina dei tributi di competenza regionale sono rimesse alla potestà normativa dei corrispondenti enti che devono, in prima istanza, legiferare in merito alla materia del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, nel rispetto dei principi determinati dalla legge statale e da quelli stabiliti dalla Carta fondamentale, dal diritto internazionale e dall'ordinamento europeo.³⁸⁶

Il problema in merito al riparto di competenze tra i vari livelli di governo, variamente affrontato dalla dottrina, emerge anche dal punto di vista dell'opportunità, poiché ci si è chiesti se imposte tradizionalmente erariali siano tali per questioni di efficienza dal momento che le autonomie locali potrebbero non essere in grado di gestire efficacemente i poteri correlati alla gestione del tributo.³⁸⁷

In tale prospettiva ci si è quindi chiesto se fosse opportuno strutturare il sistema tributario sulla base di fattispecie diverse dai tributi propri. Alcuni hanno affermato che non pare immaginabile un sistema tributario regionale e locale strutturato esclusivamente o principalmente sulla base di addizionali poiché queste comportano una potestà tributaria fortemente limitata e, in ultima analisi, si risolvono di fatto in una forma di compartecipazione al gettito dei tributi erariali.³⁸⁸ In modo parzialmente differente si è espressa quella dottrina che non esclude che le addizionali siano in sé un prelievo proprio frutto di un'autodeterminazione normativa dell'ente sicché tali fattispecie non comporterebbero una vera e propria fuoriuscita dall'ambito di autonomia tributaria. In ogni caso, è stato rilevato che le addizionali comportano un'autonomia normativa più ridotta, la quale trova il proprio fondamento nella potestà legislativa dello Stato e che si risolve nell'esercizio da parte degli

385GALLO 2002 b, p. 2009.

386GIOVANNINI 2003, p. 1167.

387PERRONE 2004, p. 1184.

388PERRONE 2004, p. 1184.

enti sub-statali della mera potestà di istituire l'addizionale stessa e di scegliere l'aliquota all'interno di una forbice fissata dalla legge statale di disciplina del tributo erariale parametro dell'addizionale.³⁸⁹

Nell'ambito della medesima prospettiva inerente la riferibilità al territorio si possono poi effettuare brevi osservazioni in merito all'istituto della compartecipazione a tributi erariali da parte delle Regioni e degli Enti locali. Queste ultime, che devono essere fissate in modo da risultare sufficienti per il fine per il quale sono istituite, devono essere riferite al territorio, così come previsto dall'articolo 119, comma secondo, della Costituzione. Si è affermato che detta fattispecie può considerarsi materia imponibile che comporti un ragionevole riferimento sulla base del quale abbia senso collegare un certo ammontare di prelievo con una comunità che risiede in un dato territorio.³⁹⁰ Nonostante la lettera della Carta fondamentale non sia a tal riguardo precisa, il senso dal termine "riferibile" è tuttavia chiaro: la materia imponibile erariale può essere trasferita agli enti sub-statali attraverso la compartecipazione se il gettito può essere riferito al territorio.³⁹¹

389GALLO 2002 b, che a p. 2013 afferma come non vi sia «dubbio in proposito che le Regioni e gli Enti locali abbiano la potestà, rispettivamente legislativa e regolamentare, di decidere l'istituzione di tali addizionali. Sorge il dubbio, peraltro, sul carattere primario ed esclusivo (e perciò non derivato) di questa potestà, e cioè se essa sia esercitabile senza la previa mediazione di una legge statale. Trattandosi di addizionali a tributi erariali e, quindi, di prelievi regionali e locali parametrati percentualmente ai tributi erariali, il dubbio è reso legittimo dalla considerazione che anche nel caso delle addizionali – al pari delle sovrainposte e, in genere, delle duplicazioni regionali o locali delle imposte erariali di cui si è detto – l'esercizio del potere normativo di imposizione (senza la copertura di una legge statale) possa trovare un ostacolo nel più volte richiamato art. 117, comma 2, lettera e). Tale esercizio, riguardando dei tributi erariali, urterebbe cioè la competenza legislativa esclusiva accordata allo Stato riguardo al "sistema tributario dello Stato", e cioè con riferimento ai tributi qualificabili come erariali al momento dell'entrata in vigore del nuovo ordine costituzionale. Non accantonerei frettolosamente questo dubbio sulla legittimità costituzionale di addizionali istituite fuori dalla riserva di legge statale. All'accoglimento di una più ampia nozione di autonomia tributaria regionale potrebbe, infatti, ostare anche qui l'argomento che sarebbe lo stesso disposto dell'art. 117, comma 2, lettera e), a vietare che le Regioni prevedano esse stesse autonomamente addizionali (regionali o locali) ai tributi erariali. Se si considera che l'addizionale equivale concettualmente ad una vera e propria "quota" di tributo erariale da attribuire alle Regioni o agli Enti locali – e, quindi, rappresenta un prelievo che, in quanto inasprimento di un tributo erariale, incide sulla competenza legislativa dello Stato – la conseguenza dovrebbe essere che l'applicazione di addizionali da parte delle Regioni e degli Enti locali deve passare prima attraverso l'"autorizzazione" della legge statale».

390PICA 2003 a p. 1241 precisa che «in una analisi del tutto rigorosa, dovrebbe tuttavia dirsi che ciò che conta è il momento dell'incidenza: le comunità territoriali hanno titolo a compartecipazioni ad imposte erariali (in una qualche congrua misura) se esse stesse sono incise dalle imposte di cui si tratta. Non basta, perciò, il momento della percussione per poter dire che il gettito di un tributo sia "riferibile" ad un territorio determinato: il tributo potrebbe, infatti, essere traslato su altre comunità ed in tal caso accadrebbe che il gettito di cui si tratta sia in realtà "riferibile" ad esse, e non a quelle percosse.».

391La compartecipazione costituisce uno strumento integrativo rispetto ai tributi e alle entrate proprie degli enti sub-statali, al fine di consentire la copertura del fabbisogno che gli altri strumenti non sono in grado di garantire. Tuttavia, poiché le risorse così ottenute sono entrate erariali alla cui contribuzione sono chiamati tutti i cittadini ovunque risiedano, non può presumersi un particolare diritto della comunità territoriale a

In modo ancora più evidente, rispetto alle addizionali, l'istituto della compartecipazione limita tuttavia gli spazi di autonomia normativa degli enti sub-statali rispetto al dominio impositivo statale, pur riconoscendosi una riferibilità dell'ammontare percepito al territorio di riferimento nel senso prima indicato.

Ritornando alla disciplina dei tributi propri, uniche fattispecie realmente in grado di garantire un certo grado di autonomia in capo agli enti sub-statali, deve riconoscersi che la gamma dei presupposti ancora a disposizione delle Regioni e degli Enti locali è molto contenuta. Indipendentemente dall'impostazione che si preferisce adottare, nel senso di una minore o maggiore libertà dello Stato nella definizione dei tributi erariali per mezzo della scelta degli idonei presupposti, permane la consapevolezza che le Regioni non possono esercitare la potestà impositiva, relativamente sia ai tributi propri sia ai tributi degli Enti locali, intromettendosi nell'area dei tributi statali, istituendo cioè tributi che abbiano gli stessi presupposti di quelli di esclusiva competenza statale.³⁹²

In ultima analisi quindi il sistema tributario di Regioni ed Enti territoriali minori dovrebbe essere strutturato sulla base di tributi, anche di scopo, con presupposti fortemente localizzati, quali ad esempio quelli di carattere immobiliare, oppure relativi ai servizi o ai beni resi dall'ente, oppure ancora concernenti le attività produttive localmente insediate, nonché, per quanto riguarda le Regioni, fattispecie capaci di tutelare gli interessi sottesi all'elenco di materie di legislazione concorrente di cui al terzo comma dell'articolo 117 della Costituzione e che possono assumere la forma dell'imposta oppure della forma impositiva paracommutativa.³⁹³

trattenere le somme con cui i cittadini che di essa fanno parte concorrono alle spese dello Stato. Allo stesso tempo però, proprio in virtù del riferimento costituzionalmente garantito al territorio, l'ente potrebbe essere incentivato a fomentare una maggiore produzione di ricchezza da parte dei partecipanti alla collettività ivi stabilita, dal momento che esso stesso potrebbe trarne un vantaggio all'atto della compartecipazione (PICA 2003, pp. 1241 e 1242).

³⁹²GALLO 2002 b, p. 2009.

³⁹³PERRONE 2004, p. 1185; nella medesima direzione si spinge GALLO 2002 b che, da un lato, respinge «disegni interpretativi diretti a svalutare la finanza statale (sostituendola addirittura con quella regionale)» ma, dall'altro lato, «non esclude certo che, in forza dei principi di responsabilità e di autonomia tributaria - e, perciò, in funzione dell'espansione dell'autonomia politica [...] - le Regioni esercitino la loro potestà legislativa di imposizione prevedendo tributi regionali e locali aventi presupposti che, da una parte, siano radicati nelle materie di esclusiva competenza legislativa delle Regioni stesse ex art. 117, comma 4, della Costituzione e, dall'altra, siano in grado di fornire alle Regioni stesse e agli enti locali le risorse necessarie allo svolgimento di loro politiche autonome affrancandosi dalle interferenze dello Stato: tributi, perciò, stabilmente connessi al loro territorio, non necessariamente retti dal principio del beneficio, ma sicuramente tributi di scopo e tributi-controprestazione o "corrispettivi". In questi casi, data la stretta strumentalità della tassazione al raggiungimento degli obiettivi di politica regionale, va valorizzato il cosiddetto principio di contenenza, che condiziona la legittimità del "tributo proprio" alla previa valutazione della "continenza"»

Il vivace dibattito dottrinario che ha accompagnato la novella del Titolo V della Costituzione ha condotto a ritenere che essa volesse prevedere la creazione di un sistema duale del sistema tributario locale, il quale risultasse dipendente, da un lato, dallo Stato, quale soggetto istituyente tributi locali e determinante i principi generali per la definizione del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario e, dall'altro lato, dalle Regioni, aventi il ruolo di ordinario livello impositivo per il sistema tributario locale e dovendo esse effettivamente determinare il coordinamento ai sensi dell'articolo 117. La situazione di incertezza delineatasi in seguito alla Riforma è stato, come precedentemente meglio esposto, oggetto di indagine da parte della Corte Costituzionale che, in ultima analisi, ha interpretato sia l'assetto costituzionale per quanto riguarda la potestà legislativa tributaria sia la qualificazione dei

dell'interesse espresso dall'elemento materiale del suo presupposto negli interessi compresi nell'elencazione delle materie attribuite alla competenza regionale (e locale). Data l'esposta ampia portata degli artt. 117, comma 4, e 119, commi 1 e 2, è dunque difficile negare un'ampia potestà legislativa alle Regioni quando essa verta su materie di competenza delle Regioni stesse (e, in via mediata, degli Enti locali). È, però, anche comprensibile che tale potestà possa essere limitata quando travalica la materia e (naturalmente) l'ambito territoriale di loro competenza. Sarebbe in altri termini auspicabile che la potestà legislativa delle Regioni sia esercitata per reperire nel territorio soprattutto risorse che espandano la loro autonomia politica (e quella degli Enti locali). Il che potrà farsi collegando a tal fine l'esercizio della potestà stessa e la misura del prelievo soprattutto al costo delle funzioni non finanziabili con le sole compartecipazioni (o in via di perequazione) e, comunque, ad ogni spesa facoltativa o integrativa che le Regioni e gli Enti locali con la loro autonomia intendono sostenere e promuovere.»; in senso parzialmente differente si esprime GIOVANNINI 2003 che, a pp. 1174 e 1175, contesta che «la tesi, a mio avviso, non è pienamente condivisibile. Certo, le regioni, per effetto dell'art. 117, comma 2, lettera e), non possono intromettersi in materie riservate in via esclusiva alla legge dello Stato e neppure violare i principi fondamentali e di coordinamento. Ma in assenza di divieti espressi dalla legge statale (che, forse improvvidamente, potrebbe anche non disciplinare questo aspetto, ritenendolo eccessivamente limitativo dell'autonomia regionale), nessuna disposizione di rango costituzionale vieta loro di stabilire tributi aventi presupposto identico a quello delle imposte erariali, quale, ad esempio, il reddito o gli atti di trasferimento. Non mi sembra, cioè, che la disposizione da ultimo richiamata sia espressiva di un impedimento a tal punto penetrante da rendere illegittime le prestazioni imposte dalle regioni modellate su presupposti qualificati da legge di altro Ente (lo Stato, lo sottolineo nuovamente, è ente equiordinato alle regioni e, dal punto di vista della potestà normativa, gode di supremazia solo in punto di determinazione dei principi). D'altra parte, ragionando in termini pragmatici ed anche volendo tralasciare l'esperienza consolidata sulle addizionali, se non si intende rinunciare in partenza all'istituzione di imposte di fonte regionale, mi pare difficile immaginare presupposti impositivi espressivi di capacità contributiva ulteriori rispetto al ventaglio dei presupposti che attualmente informano la disciplina dei tributi erariali; così come mi pare arduo per le regioni reperire risorse sufficienti a finanziare l'ingente spesa connessa alle funzioni loro trasferite attingendo solo a tasse o a tributi di scopo. Se il ragionamento non è viziato da errori interpretativi, è possibile, allora, che, nell'ipotesi di silenzio della legge statale in materia di principi, la soluzione risieda nel circoscrivere l'autonomia delle regioni con vincoli di ordine costituzionale già iscritti nell'ordinamento. Ho in mente, in particolare, il principio di ragionevolezza (art. 3 della Costituzione) e il principio di capacità contributiva (art. 53) nell'interpretazione della Corte Costituzionale in punto di minimo vitale. È possibile, infatti, che siffatti principi consentano di limitare l'autonomia nella scelta dell'entità dell'imposizione, imponendo alle regioni l'adozione di aliquote che determinino un prelievo di entità tale da non risultare sproporzionato rispetto alla capacità contributiva complessivamente espressa dal presupposto, tenuto conto, cioè, anche dell'onere che su di esso grava a livello erariale. Prelievo, comunque, che non può in ogni caso ledere la regola del minimo vitale, ovvero tradursi in un intervento di natura espropriativa.».

principi del coordinamento.³⁹⁴

La stessa giurisprudenza approfondisce, secondo l'altro punto di vista, in merito alla definizione dei principi del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, affermando che essi rappresentano i criteri ispiratori delle regole che dovrebbero delineare i rapporti tra i sistemi tributari dei diversi livelli di governo, quale la modulazione di un certo rapporto percentuale tra tributi statali e tributi regionali o locali oppure la ripartizione dei presupposti di imposta. Viene poi confermato che non sarebbe stato possibile attuare il dettato costituzionale senza l'emanazione di una legge statale di coordinamento che esplicasse detti principi; a tal fine la stessa Corte ha sollecitato l'urgenza e la necessità dell'effettiva attuazione dell'articolo 119 da parte del legislatore statale.

Nel contesto così delineato si sono inseriti sia la legge delega n. 42 del 2009 sia i relativi decreti attuativi, quale presupposto necessario per l'attuazione dell'articolo 119 così come si ricava dalla lettera stessa della legge. Detta attività normativa da parte dello Stato è stata profondamente influenzata da parte della giurisprudenza costituzionale. L'interpretazione fornita da parte della Corte Costituzionale è stata, come si è osservato, piuttosto limitante, pertanto anche la successiva legge di coordinamento soffre di tale influenza e ha proposto un modello di fiscalità di fatto molto dipendente dall'influenza dello Stato centrale. Alla luce di quanto affermato occorre riconoscere che, nonostante l'evoluzione giurisprudenziale e l'emanazione della legge richiesta da parte dello Stato, il sistema tributario locale, quanto all'espressione effettivamente autentica dell'autonomia e cioè i tributi propri, risulta di fatto piuttosto inibito e limitato alle fattispecie concernenti i pochi presupposti di imposta non ancora rilevanti per tributi erariali.

Così come anticipato precedentemente, ad analoghe conclusioni si giunge in esito all'analisi dell'evoluzione ordinamentale, delle premesse costituzionali e del concreto sistema della finanza sub-statale degli altri due Stati posti quale oggetto della presente trattazione. Si ricorda che in tutti gli ordinamenti analizzati, quali esempi di sistemi di finanza funzionale di

³⁹⁴Sotto il primo punto di vista, lo si ripete, dall'interpretazione fornita dalla giurisprudenza risultava che lo Stato ha competenza esclusiva per i tributi erariali; le Regioni hanno altrettanta potestà esclusiva nelle materie non espressamente riservate al livello centrale di governo in via esclusiva o concorrente, con presupposti connessi al proprio territorio che non si colleghino a fattispecie traducesi in dazi oppure a ostacoli alla libera circolazione di cose o persone; le Regioni e gli Enti locali stabiliscono o applicano tributi ed entrate propri in armonia con la Costituzione e secondo i principi del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario; e, infine, lo Stato e le Regioni hanno competenza legislativa concorrente nella determinazione di tale ultima materia, ove la disciplina di dettaglio è demandata al livello regionale mentre quella relativa ai principi fondamentali è devoluta alla competenza statale.

tipo aperto la cui suddivisione dei poteri pubblici avviene sulla base del criterio di riparto delle competenze tra i vari enti, l'effettiva autonomia concessa agli enti sub-statali in campo tributario si dimostra assai limitata e non coerente con le premesse politiche e costituzionali.

2. *Le competenze fiscali tra Unione europea e Stati membri*

Le autonomie locali assumono importanza anche dal punto di vista sovranazionale poiché il processo di integrazione fiscale, a livello comunitario, appare intaccato dalla tendenza al decentramento di potestà impositive in favore di organizzazioni territoriali sub-statali. L'implementazione delle autonomie territoriali deve invece non violare la concorrenza all'interno del mercato europeo, né porsi in contrasto con i relativi principi fondamentali.³⁹⁵ Prima di analizzare le conseguenze dell'intervento sovranazionale sulle facoltà autonome degli enti sub-statali, appare quindi necessario analizzare previamente il riparto di competenze fiscali all'interno dell'Unione europea stessa.

Gli scopi dell'Unione Europea sono delineati nell'articolo 2 del Trattato,³⁹⁶ quale norma programmatica la cui puntuale attuazione è affidata al diritto derivato e alla giurisprudenza interpretatrice europea. I principi dell'armonizzazione e del ravvicinamento fiscale divengono così strumento e risultato della realizzazione del citato obiettivo. Le azioni che si possono proporre, per rendere la fiscalità degli Stati membri funzionale alle esigenze comunitarie, cambiano nel tempo, dal momento che muta il complessivo livello di integrazione economica e giuridica, il quale a sua volta dipende da una molteplicità di fattori di cui la fiscalità è solo una delle espressioni. L'armonizzazione fiscale quindi condiziona ed è condizionata perché essa stessa risente di altri fenomeni giuridici che in vario modo incidono sulla realizzazione degli obiettivi del Trattato.³⁹⁷

³⁹⁵SAPONARO 2002, p. 1035, il quale afferma che «il condizionamento appare evidente se si considera il crescente ruolo che le autonomie locali stanno assumendo nell'ambito del costituendo sistema pre-federale europeo, in una fase storica in cui gli Stati membri sembrano orientati – in applicazione del principio di sussidiarietà – verso precise soluzioni federalistico-fiscali.»

³⁹⁶«La Comunità ha il compito di promuovere nell'insieme della Comunità, mediante l'instaurazione di un mercato comune e di un'unione economica e monetaria e mediante l'attuazione delle politiche e delle azioni comuni di cui agli articoli 3 e 4, uno sviluppo armonioso, equilibrato e sostenibile delle attività economiche, una crescita sostenibile e non inflazionistica, un elevato grado di convergenza dei risultati economici, un elevato livello di protezione dell'ambiente e il miglioramento di quest'ultimo, un elevato livello di occupazione e di protezione sociale, il miglioramento del tenore e della qualità della vita, la coesione economica e sociale e la solidarietà tra Stati membri.»

³⁹⁷SAPONARO 2002, p. 1041.

L'Unione, nella propria normativa primaria, non ha mai dedicato un'attenzione analitica nei confronti del fenomeno tributario, tuttavia la politica fiscale europea continua a caratterizzare l'azione dei governi statali e, ove ne ricorrano le condizioni, sub-statali.³⁹⁸ Da un lato, infatti, il Trattato consente di evidenziare una connessione tra prelievo indiretto e scambi commerciali sia all'interno sia fuori dall'Unione, dal momento che le disposizioni fiscali sono strutturate in modo da evitare effetti distorsivi eventualmente causati dai tributi, sia mediante l'eliminazione delle barriere fiscali in grado di impedire la libera circolazione, sia impedendo qualsiasi utilizzo del tributo per favorire la produzione nazionale rispetto a quella proveniente da altro Stato membro.³⁹⁹ Dall'altro lato, la Comunità economica europea nasce come unione doganale, pertanto il fenomeno fiscale era visto in luce meramente strumentale:⁴⁰⁰ non si volevano assoggettare i beni a dazi o a qualsiasi prelievo a effetto equivalente al momento del passaggio della frontiera tra uno Stato e l'altro, sia per quanto riguarda le importazioni sia le esportazioni; inoltre si voleva creare una tariffa doganale comune nei confronti dei paesi extra comunitari.

Si deve rilevare una forte produzione normativa comunitaria di carattere politico giuridico in materia tributaria, che è stata definita addirittura sproporzionata rispetto alla rilevanza che l'aspetto fiscale ha negli atti fondamentali dell'Unione. Per effetto di tale azione degli organi europei i sistemi fiscali degli Stati membri hanno subito una profonda trasformazione, sicché si può affermare che essi sono oggi ben diversi da quello che sarebbero stati senza la loro

398BASILAVECCHIA 2009 b, p. 361 afferma che «la politica fiscale trova con difficoltà un suo spazio nell'azione complessiva dell'Unione: se sono numerosi e significativi, invero, gli atti, le decisioni dei suoi organi che si riferiscono alla materia tributaria, problematica è l'individuazione di principi dei Trattati che abbiano come oggetto diretto fondamento, presupposti, limiti, del concorso alla pubblica spesa.»

399MELIS-PERSIANI 2013, p. 267 afferma che «al perseguimento di tali obiettivi iniziali e al successivo graduale passaggio dall'unione doganale al mercato comune – relativo all'abolizione di ogni vincolo quantitativo e qualitativo non solo per i beni e servizi, ma anche per i fattori produttivi – ha dunque concorso l'azione in materia di imposizione indiretta, connotando una prima fase della fiscalità comunitaria che ha occupato un ampio arco temporale e che comunque, pur collocata ormai in secondo piano nel dibattito europeo, è ben lungi dall'essersi conclusa.»; TERRA-WATTEL 2012, a pp. 4 e 5, afferma che «positive integration (harmonization measures at EU level) is thus not the sole (and for direct taxes only a very modest) contributor to the abolition of tax impediments to the proper functioning of the internal market. Whereas most of the extensive harmonization of indirect taxes, especially of customs duties, turnover taxes and excise, has been achieved by way of positive integration measures (EU regulations and directives), most of the integration of direct taxes is a result of negative integration, *i.e.* Case law of the ECJ declaring national tax measures incompatible with primary EU law. Generally speaking, indirect taxes have been harmonized at EU level because they are conspicuous and direct obstacles to free trade; they are taxes on transactions (taxes on trade in, or the border-crossing of goods and services), which must be either abandoned altogether (taxes on the intra-EU border-crossing of good and services), or uniformised if one is to have free trade.»

400In tal senso si esprime BASILAVECCHIA 2009 b, p. 361 parla del «carattere strumentale che gli istituti tributari sovente assumono nell'ottica dei Trattati».

partecipazione al fenomeno comunitario.⁴⁰¹

In merito all'*imposizione indiretta* l'articolo 113 del Trattato prevede il fondamento giuridico per l'azione dell'armonizzazione fiscale. Il riferimento alle sole imposte indirette è stato giustificato in virtù del periodo storico in cui detta norma ha assunto l'attuale formulazione, e cioè in concomitanza con l'approvazione dell'Atto Unico Europeo il quale ha comportato il passaggio dal mercato comune al mercato interno. Dal punto di vista fiscale, la creazione di uno spazio senza frontiere interne, dove è assicurata la libera circolazione di merci, persone, servizi e capitali, impone non solo l'abbattimento delle barriere doganali ma anche la creazione di un sistema tributario il più possibile neutrale; in tale contesto è stata legittimata l'armonizzazione solamente di talune tipologie di tributi.⁴⁰²

401BASILAVECCHIA 2009 b, p. 361, il quale riassume affermando che «lo studio deve dunque tendere a spiegare la dialettica tra questi due aspetti del fenomeno, certamente in apparenza contraddittori: da un lato l'assenza di finalità “fiscali” nel progetto comunitario di base (assenza comprensibile, nella fase che va sino all'Atto unico europeo, alla metà degli anni ottanta: molto meno coerente, da quando prende corpo e trova consenso l'idea di un'Unione di carattere più direttamente politico), dall'altro un rilevantissimo (e comunque sempre crescente) spazio costantemente occupato da “provvedimenti” di carattere fiscale, e un condizionamento “forte” degli ordinamenti degli Stati membri, tale da far emergere la materia dei tributi come una di quelle in cui più pressante si pone l'esigenza di individuare (esistenza e modo di azione dei) controlimiti. [...] Sotto il profilo giuridico, la questione si pone in termini in parte diversi: la normazione originaria europea non si occupa, come detto, di contribuzione alle pubbliche spese; non definisce la funzione del tributo né dal punto di vista del proprio ordinamento, né in funzione conformativa degli ordinamenti tributari degli Stati membri; ne deriva la sensazione che, quando – si badi: tutt'altro che raramente – gli organismi dell'Unione si occupano di tributi, l'oggetto reale dell'intervento, il valore alla cui tutela l'azione europea si dirige, sia “altro” dal tributo (in questa prospettiva, una sorta di interesse occasionalmente protetto, parafrasando). Ma, ad una diffusa analisi del diritto comunitario, soprattutto derivato (essenziale ricomprendere in esso, anche nella prospettiva fiscale, la giurisprudenza della Corte di Giustizia), il giurista rinviene indizi molto seri per concludere in senso opposto, che cioè nel diritto vivente europeo (piuttosto che nel tessuto pattizio originario, e nonostante la strutturazione di quest'ultimo assegni un ruolo secondario, se non marginale, alla problematica tributaria) esiste una nozione strutturale di tributo, o per lo meno esistono applicazioni concrete dalle quali una visione – forse più empirica che sistematica – di tributo, suscettibile di essere descritta e analizzata, è destinata ad emergere, quanto meno in alcuni elementi strutturali. Insomma, se da un lato appare comprensibile e giustificato ricostruire il rapporto tra diritto comunitario e fiscalità dei singoli Stati membri in termini di prevalente integrazione negativa, per lo più affidata, in molti aspetti salienti, a tecniche di *soft law*, e lamentare la debolezza di un condizionamento delle politiche nazionali episodico e frammentario, ancorché sovente incisivo – l'antisovrano – , dall'altro tale visione appare, man mano che la dinamica evolve e le sentenze della Corte di Giustizia si susseguono, insoddisfacente. Nel senso che, come si dirà, gli ordinamenti tributari interni sono sempre più non solo condizionati, nel loro rapporto con l'Unione, da limiti esterni – principalmente in funzione di interessi extratributari – ma anche conformati – e quindi uniformati tra loro – da un vero e proprio sistema *in fieri*, pertanto incompleto, di regole giuridiche sovrastatali (o interstatuali) che non solo caratterizzano la fisionomia dei principali tributi, ma regolano anche, in aspetti essenziali e strutturali, i rapporti tra le pubbliche autorità e i soggetti passivi dell'imposizione. Tanto che si assiste oggi ad un dialogo continuo tra giurisdizione interna e Corti europee, dialogo che proprio in questi giorni per la prima volta arriva a coinvolgere, in una vicenda di rinvio pregiudiziale, la Corte costituzionale italiana; tanto che il problema del futuro immediato, in tema di rapporti – o meglio di osmosi – tra ordinamenti giuridici, sembra piuttosto essere quello della fissazione di un'adeguata, ma non traumatica, modalità di bilanciamento dei controlimiti.»

402SAPONARO 2002, p. 1042.

Quanto all'*imposizione diretta* il Trattato non fa alcun riferimento immediato in materia, pertanto l'analisi deve considerarsi più complessa. Gli interventi europei in tale ambito si sono sviluppati in relazione alla realizzazione del mercato interno a seguito delle modifiche intervenute con l'Atto Unico Europeo. Si può parlare di mercato interno dal momento in cui esso postula uno spazio senza frontiere interne nel quale sono garantite le libertà economiche fondamentali, quale area economica integrata in direzione di un'unione economica e monetaria, mentre il mercato unico doveva essere considerato più semplicemente come una zona di libero scambio. Alla luce di questo si è potuta rinvenire la base giuridica per l'intervento in materia di imposizione diretta, pur nel silenzio del Trattato, negli articolo 3, lett. h) e 115 TFUE (ex art. 94 TCE) dettati in materia di ravvicinamento delle legislazioni nazionali in funzione del funzionamento del mercato. Gli interventi in tale materia sono stati tuttavia piuttosto limitati poiché aspetti puramente nazionali non sono mai stati direttamente coinvolti data la forte resistenza degli Stati membri, i quali non volevano cedere spazi di sovranità in favore dell'Unione anche nel campo dell'imposizione diretta.⁴⁰³

Le competenze fiscali così individuate non risultano modificate nemmeno a seguito del Trattato di Lisbona che, anzi, comporta l'abrogazione dell'articolo 293 TCE concernente

403MELIS-PERSIANI 2013, p. 267, constata che «gli interventi di carattere puramente nazionale si sono infatti sistematicamente arenati sulla considerazione dell'inopportunità di annullare la leva fiscale a disposizione di ogni Stato, già fortemente compromessa dal sostanziale azzeramento dei vantaggi derivanti dalla selettività dell'imposizione indiretta e dall'impossibilità di un'azione sui cambi per effetto del passaggio alla moneta unica.»; TERRA-WATTEL 2012, a p. 5, afferma che «direct taxes [...] are taxes on the income or wealth of (legal) persons, having a less direct and visible effect on trade and services, although one may argue they distort trade just as much as transaction taxes: unlike indirect taxes, they are not refunded upon exportation, but remain locked in the price of the goods and services exported by the economic operators. Moreover, direct taxation is viewed by the Member State as the last hardcore part of their sovereignty within the Union, implying very little political enthusiasm for positive harmonization of it. The consequence is, however, a large and rapidly expanding body of casuistical and thus uncoordinated case law of the Court of Justice of the EU, often fatal for the national direct tax measure at issue because of incompatibility with the TFEU Freedoms.»; si può inoltre vedere BASILAVECCHIA 2009 b, p. 361 che riconosce la presenza di un «conflitto politico risolto, sino ad oggi, in senso nettamente favorevole agli Stati membri, ai quali continua ad essere riservata, almeno formalmente ed in senso tipico, la manovra fiscale, quale parte della politica economica dei singoli governi. Espressione di questo (dis)equilibrio è la perdurante riserva di esclusiva competenza statale sulla materia dell'imposizione diretta, ma probabilmente si va anche oltre: a ben vedere, infatti, la potestà tributaria riconosciuta alla comunità sulle imposte di consumo e doganali è inevitabile, ma proprio per questo può essere considerata inautonoma, concettualmente assorbita in materie diverse. In altre parole, se Iva e accise sono armonizzate e rigidamente conformate a livello europeo, ciò non deriva dalla riconosciuta titolarità comunitaria della politica fiscale, quanto meno sulle imposte indirette, ma dalla ineludibile necessità di conformare tali tributi nell'ottica di funzionamento di un territorio commerciale comune. Non appena l'esigenza viene assicurata, e risultano così apprestati i meccanismi tributari minimali funzionali alla soppressione delle barriere doganali interne alla Ue, la politica fiscale torna, sotto l'aspetto formale, ad essere competenza strettamente statale, e l'ingerenza comunitaria assume appunto la funzione essenziale di contenimento e di razionalizzazione del tributo, valutato per ciò che esso non deve essere e non deve determinare, e non in funzione positiva.».

l'avvio di negoziati tra Stati per la conclusione di accordi per l'eliminazione di fenomeni di doppia imposizione; la disposizione, in ogni caso, appariva sostanzialmente inutile perché già la Corte di Giustizia europea ne aveva sempre dato un'interpretazione quale norma meramente programmatica, pertanto l'abrogazione della medesima non può essere considerata una forma di regressione.⁴⁰⁴ Per quanto riguarda il diritto originario, la materia dell'imposizione diretta permane quindi appannaggio dei singoli Stati membri, senza che sia stato introdotto successivamente alcun ulteriore potere di armonizzazione diretto da parte dell'Unione al di fuori degli schemi precedentemente indicati e al di fuori di quel percorso che, a partire dagli anni Novanta, ha condotto all'elaborazione del concetto di coordinamento fiscale. L'armonizzazione che si è così voluta per l'imposizione diretta non è mai stata né di unificazione né di adeguamento a un tipo comune, bensì di convergenza volta a eliminare le distorsioni più rilevanti. Il concetto di armonizzazione utilizzato in materia di imposizione diretta tende poi inevitabilmente ad affievolirsi in quello di ravvicinamento di cui all'articolo 115 TFUE e di coordinamento; questi ultimi due principi costituiscono forme di integrazione maggiormente rispondenti ai principi di necessità e sussidiarietà, rispetto alla nozione stessa di armonizzazione.⁴⁰⁵

404MARCHESSOU 2010, p. 595, il quale afferma che l'articolo 293 TCE «poneva a carico degli Stati l'obbligo di negoziare convenzioni per eliminare la doppia imposizione nel campo delle imposte dirette. La Corte di Giustizia, nella sentenza resa nel caso *Gilly*, e il defunto Avvocato Generale Ruiz-Jarabo avevano posto limiti ben precisi a questa disposizione. Constatando che gli Stati non ne avevano mai fatto uso, la Corte notava che tale disposizione poneva in capo agli Stati solo un'obbligazione di mezzi, che era priva di effetti diretti e che tale situazione non poteva condurre a cancellare con un colpo di spugna il sistema esistente delle convenzioni contro le doppie imposizioni ispirate al modello OCSE. L'abrogazione della sola disposizione del Trattato direttamente relativa alle imposte dirette non può dunque apparire come una regressione.»

405MELIS-PERSIANI 2013, p. 267; SAPONARO 2002, in materia di armonizzazione e di ravvicinamento delle legislazioni fiscali, a pp. 1039, 1040 e 1041, afferma che «la dottrina ha ampiamente discusso sul significato da attribuire a tali concetti pur non approdando, in verità, ad una conclusione comune. In ogni caso, sembra venga esclusa da tutti l'ipotesi di una loro assimilazione al concetto di unificazione, che presupporrebbe una sorta di uniformazione testuale di ogni norma legislativa od amministrativa regolante un'imposta o un sistema tributario. In senso strettamente giuridico "armonizzazione, come armonia, significa essenzialmente un rapporto tra entità diverse, tra norme o gruppi di norme", o "l'identificazione dei punti di partenza e la determinazione del rapporto in cui i vari gruppi di norme, appartenenti ai vari ordinamenti giuridici, devono trovarsi". Nel contesto storico del Trattato "l'armonia" giuridico-fiscale richiesta era quella di assicurare l'eliminazione delle sole distorsioni fiscali ritenute di ostacolo alla realizzazione di un mercato di libera concorrenza. Tale obiettivo doveva essere perseguito, fondamentalmente, attraverso una tecnica giuridica che permettesse di rendere più somigliante la struttura normativa di quei tributi che incidevano più di altri sugli scambi (le imposte indirette) e che favorisse, in ogni caso, un ravvicinamento di quelle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative incidenti direttamente sul mercato comune. In tale ottica, considerata l'obiettivo strumentale della convergenza fiscale comunitaria, è indubbio che l'attribuzione di significati giuridici diversi ai concetti di armonizzazione e di ravvicinamento fiscale, costituisca una mera forzatura teorica, intendendosi entrambi come procedimenti, strumenti, tecniche giuridiche capaci di rendere le normative impositive funzionali agli scopi del Trattato, senza tuttavia comportarne l'uniformazione testuale.»

La politica fiscale dell'Unione può quindi risolversi anche in divieti e poteri per mezzo dei quali condizionare le legislazioni tributarie nazionali pure in quelle materie che non sono oggetto di armonizzazione a carattere generale. Anche nel caso in cui i tributi non siano istituiti dall'Unione e pertanto imposti agli Stati membri, si assiste alla presenza di una politica fiscale europea caratterizzata per la propria funzione essenzialmente limitativa delle politiche tributarie degli Stati membri.⁴⁰⁶ I valori che così emergono da parte degli organi comunitari si caratterizzano per la loro extrafiscalità, poiché derivano essenzialmente dai principi di non discriminazione e di proporzionalità, dalla tutela delle libertà fondamentali, dai criteri di sussidiarietà e di attribuzione, nonché dalla tutela della concorrenza e dalla parità di condizioni per le imprese. In tal modo si assiste a una difesa dei valori dei Trattati e non tanto alla realizzazione di una ulteriore e distinta volontà politica: si tratta, al massimo, di decisioni che hanno come oggetto indiretto la fiscalità ma che di quest'ultima tengono conto in funzione di altri interessi; in altre parole, il tributo non è lo scopo e nemmeno l'oggetto diretto dell'azione europea, bensì lo strumento con il quale gli Stati membri potrebbero alterare il mercato tutelato a livello dell'Unione.⁴⁰⁷

406BASILAVECCHIA 2009 b, p. 361, riconosce che «il trascorrere del tempo, la sempre maggiore ambizione politica del progetto di Unione europea, la crescente consapevolezza della necessità di un più ampio governo dei tributi anche in un'ottica comunitaria, soprattutto per l'omogeneità imprescindibile nell'area dell'Eurogruppo, dopo l'adozione di una moneta unica europea, fanno sì che si ponga prepotentemente all'attenzione degli studiosi la formazione, sia pure frammentaria, di una politica fiscale che può essere definita tale non con riguardo alla modesta fascia di entrate proprie del bilancio comunitario, ma come creazione di un *benchmark* dotato di attitudine conformativa dei singoli ordinamenti tributari (sotto il profilo giuridico) e delle politiche fiscali (in senso più marcatamente economico, dunque attinente essenzialmente al gettito e alla sua ripartizione) degli Stati membri. [...] emerge, sia pure con discontinuità, la possibilità di ravvisare un'integrazione positiva, nella quale il ruolo delle istituzioni comunitarie non è più soltanto quello di contenere le politiche fiscali degli Stati membri, ma di dettare delle linee guida, talora anche di notevole dettaglio, in ordine a caratteristiche strutturali degli ordinamenti tributari statuali. In questa accezione, si può intendere per politica fiscale non tanto un'attività decisionale in ordine alle entrate tributarie proprie, quanto un'attività che tende a fare dei singoli sistemi tributari degli Stati un sistema unico, che in alcuni elementi essenziali trova un minimo comune denominatore a livello comunitario. Insomma, potrebbe pervenirsi ad una conclusione di questo tipo, che vi siano dei valori e delle scelte di politica fiscale che ormai non sono più da riferire ai singoli Stati membri, perché diventati comuni ad essi attraverso l'azione di indirizzo e conformativa svolta dalle istituzioni comunitarie: non in virtù di un'attribuzione di competenza pregiudiziale e di carattere generale, ma frutto di accordi limitati a singoli punti sui quali viene raggiunto quel consenso unanime che nella materia ancora non è stato superato. Ciò comporta il riconoscimento di una costante trasformazione, già del resto manifestatasi sotto profili niente affatto secondari, dei singoli ordinamenti tributari statuali, dovuta all'azione comunitaria o, circostanza ancor più notevole, all'influenza reciproca che le visioni economiche e giuridiche che impregnano i singoli ordinamenti esercitano l'una con l'altra, facendo penetrare, proprio in conseguenza della comune appartenenza degli Stati ad una comunità sovrastatale, valori tipici di alcune esperienze in ordinamenti tradizionalmente ispirati a culture diverse.»

407BASILAVECCHIA 2009 b, p. 361 il quale precisa che «anche nelle ipotesi in cui l'azione comunitaria non si limita ad un condizionamento negativo, ma fissa precise discipline vincolanti per gli ordinamenti interni, essa sembra comunque caratterizzarsi non tanto come espressione della volontà, e della possibilità, di “maneggio”

Per quanto riguarda le fattispecie tributarie puramente nazionali, l'azione dell'Unione influisce solamente su quegli aspetti dell'imposizione che interessano flussi di ricchezza all'interno del mercato interno, in modo maggiore nell'imposizione indiretta e minore in quella diretta, non specificando né presupposti di imposta, né basi imponibili comuni, né livelli impositivi uniformi. L'attenzione, pertanto, rimane rivolta al coordinamento delle politiche fiscali con l'obiettivo di evitare pregiudizi in conseguenza al comportamento fiscale di uno o più Stati membri e al fine di effettuare scelte che si inseriscano nel quadro di riferimento prospettato dagli organi comunitari. La fiscalità in tal modo viene considerata essenzialmente in negativo, poiché il tributo, anziché perseguire in modo positivo le finalità del Trattato, è considerato come fattore che non deve costituire un ostacolo al conseguimento degli obiettivi ivi fissati, senza alcun tipo di attenzione alla giustizia o alla razionalità dei sistemi tributari nazionali. Le regole fiscali europee appaiono rispondenti alla logica dell'integrazione dei mercati secondo i principi della libera concorrenza e della neutralità e non a quella del perseguimento dell'uguaglianza sostanziale che invece caratterizza il fenomeno tributario nei sistemi nazionali.⁴⁰⁸

Il ruolo della finanza degli enti sub-statali, nell'ambito dell'azione europea in vista di una effettiva armonizzazione, deve essere analizzato sulla base dei criteri propri dell'armonizzazione stessa. Entrano pertanto in gioco la struttura strumentale rispetto agli scopi del Trattato, nonché la capacità di condizionare e di essere condizionata da altri fattori che concorrono a determinare il livello di integrazione tra gli Stati membri, che assume diversa caratterizzazione nel tempo. Fino all'Atto Unico Europeo la finanza dei livelli inferiori di governo aveva un ruolo pressoché marginale all'interno delle iniziative europee intraprese

della leva fiscale, quanto porre piuttosto le condizioni perché i prelievi tributari, rimasti nella disponibilità degli Stati membri (è il caso, giova ricordarlo, di tributi fondamentali, quali le imposte dirette, dunque gravanti sui redditi e sui patrimoni) non creino condizioni distorsive, o addirittura lesive, dei valori indicati.».

408BASILAVECCHIA 2009 b, p. 361, constata che «il problema generale del tributo (e del dovere di concorrere al finanziamento della spesa pubblica) resta pertanto estraneo, sul piano formale, alla regolamentazione fondamentale dell'Unione.»; MELIS-PERSIANI 2013, p. 267, afferma che a partire dalla metà degli anni Novanta, l'intervento europeo in materia fiscale non è stato più rivolto solamente all'obiettivo dell'eliminazione degli ostacoli di natura fiscale per il raggiungimento del mercato interno, bensì anche alla tutela degli interessi finanziari dei singoli Stati membri. Soprattutto l'integrazione in materia di imposizione diretta non è più vista solo come elemento negativo di perdita di sovranità fiscale per gli Stati membri, ma anche come strumento positivo per preservarla. Lo stesso Autore precisa che «l'attenzione si è rivolta così alle politiche tributarie sleali e dannose, finalizzate ad attrarre investimenti produttivi e finanziari dei soggetti non residenti, che indebolendo le finanze degli Stati membri con pressione fiscale più elevata, ne condizionano la politica economica e sociale e, in definitiva, le scelte politiche sui livelli di *welfare* ritenuti più soddisfacenti.».

in vista dell'armonizzazione fiscale. Il cambio di prospettiva si è dato non tanto perché da quella data l'azione europea in materia si è orientata anche nei confronti della fiscalità degli enti sub-statali, quanto piuttosto perché con quello strumento si sono gettate le basi per un'azione armonizzatrice di più ampio respiro. Grazie allo sviluppo del mercato interno, quale spazio senza frontiere interne, accanto alla tutela delle libertà fondamentali di circolazione di beni, persone, servizi e capitali, si rende necessaria anche l'attuazione di nuove politiche comuni e di coesione economica. Per raggiungere un tale obiettivo vi è la necessità di eliminare le disparità che possono creare o mantenere distorsioni nella concorrenza; pertanto non sembrano più tollerabili forme di imposizioni degli Stati membri o delle loro articolazioni territoriali che importino la compromissione, anche solo potenziale, del corretto funzionamento del mercato così come nuovamente inteso. Da quanto affermato emerge che le disposizioni comunitarie devono avere come destinatari anche i livelli inferiori di governo: da quel momento quindi le decisioni di natura tributaria degli enti sub-statali, pur nella consapevolezza delle rispettive caratteristiche realizzate in conseguenza della pluralità dei modelli organizzativi dei vari Stati membri, devono fondarsi su valutazioni giuridiche complesse che tengano in considerazione, tra i molteplici fattori, anche gli effetti sul mercato europeo. Tale impostazione comporta una valutazione sulle effettive attribuzioni di competenza in materia fiscale tra i diversi livelli di governo e tra ordinamenti giuridici diversi, dal momento che, nonostante la fiscalità costituisca una materia di competenza degli Stati membri, sulla stessa è decisiva l'influenza di alcune competenze proprie dell'Unione Europea, sia a livello legislativo sia per mezzo dell'attività dei suoi organi quali la Commissione e la Corte di Giustizia.⁴⁰⁹

8. Limiti della sovranità territoriale a causa dell'ordinamento europeo

Se da un lato gli enti sub-statali sono compromessi nel loro tentativo, costituzionalmente concesso, di ottenere un certo grado di autonomia tributaria a causa dell'effettivo comportarsi del legislatore statale, dall'altro lato il condizionamento ad opera dell'Unione europea impone un'ulteriore riflessione. I principi e le norme comunitarie, infatti, influiscono sull'esercizio dell'autonomia tributaria degli enti sub-statali nonché sulle discipline nazionali in materia di

409SAPONARO 2002, pp. 1060 e ss..

decentramento con forza rilevante, anche in virtù del loro effetto diretto o della loro diretta applicabilità all'interno dei singoli ordinamenti nazionali.⁴¹⁰ Le norme comunitarie dotate di effetto diretto o di diretta applicabilità sono in grado di influire immediatamente nell'ordinamento interno e nei confronti degli enti sub-statali, anche e soprattutto mediante il riconoscimento ad esse di un primato rispetto alle norme interne incompatibili.⁴¹¹

Più nello specifico si deve ricordare che le norme e i principi desumibili dal Trattato, nonché le norme contenute nei Regolamenti, se sono dotate di effetto diretto o di diretta applicabilità sono immediatamente vincolanti per gli enti sub-statali, alla luce dell'art. 4 del Trattato stesso. Quanto alle Direttive⁴¹² occorre ribadire che esse, benché non recepite o recepite in modo erroneo da parte degli Stati membri, possono contenere disposizioni ad effetto diretto anche

410MICELI 2014 a che, a pp. 105 e ss., precisa che «si distingue l'effetto diretto dalla diretta applicabilità, identificando con tali espressioni una differenza di contenuto, attinente al grado di definizione (o di dettaglio) della disciplina, oggetto della disposizione. L'espressione *effetto diretto* indica l'idoneità della disposizione comunitaria a creare diritti ed obblighi in capo ai singoli, a prescindere dalla circostanza che la norma medesima sia o meno rivolta agli stessi. Le disposizioni dotate di effetto diretto, infatti, non disciplinano analiticamente una materia, pur essendo chiare e incondizionate. L'effetto diretto può essere più o meno intenso. Può, così, esplicare un effetto opposizione rispetto alla norma nazionale contrastante, disapplicando quest'ultima e consentendo al proprio contenuto di essere direttamente efficace nell'ordinamento interno (ipotesi dell'*effetto diretto nei contenuti*) ovvero può non essere così intenso e limitarsi a sostenere il diritto di un soggetto al riconoscimento di una disposizione comunitaria non attuata normativamente a livello nazionale (ipotesi di *effetto diretto semplice*). In tale ultima ipotesi [...] l'effetto diretto non è in grado di produrre nell'ordinamento nazionale una posizione giuridica conforme al contenuto della disposizione e può sostenere esclusivamente un diritto di ogni soggetto, che sia stato pregiudicato dal mancato recepimento della disposizione europea incondizionata, al risarcimento del danno da illecito comunitario. L'effetto diretto nei contenuti si riscontra in molte disposizioni tributarie contenute nel Trattato e rilevanti nella presente indagine; si tratta, infatti, di norme che introducono limiti e divieti (incondizionati), che conseguentemente hanno una forza tale da privare di efficacia tutte le norme nazionali contrastanti. Differentemente, la *diretta applicabilità* si riscontra in atti che regolano in modo analitico una materia o un rapporto e che producono, pertanto, un effetto sostituzione nella materia stessa, in quanto sostituiscono la disciplina europea a quella nazionale (incompatibile). In linea generale, le disposizioni direttamente applicabili sono contenute nei regolamenti, mentre quelle ad effetto diretto si rinvengono nei Trattati e nelle direttive. Tale circostanza è conseguenza della differente natura e funzione di tali fonti. I regolamenti nascono con l'obiettivo di conferire una disciplina analitica e dettagliata ad una materia e sono direttamente applicabili negli Stati; differentemente, invece, le disposizioni contenute nei Trattati o nelle direttive sono generalmente funzionali a definire principi o linee guida, che dovranno essere successivamente rispettati o attuati (nel caso delle direttive) dagli Stati stessi.»

411I requisiti dell'effetto diretto e della diretta applicabilità sono una conseguenza del modo in cui la disposizione è formulata, poiché, per consolidata giurisprudenza europea, essa deve essere chiara, precisa e incondizionata esprimendo precetti definiti e univoci quanto a significato e contenuto. I principi su cui l'Unione si fonda, gli indirizzi di politica generale, le risorse finanziarie allocate sono fattori idonei a incidere sull'autonomia finanziaria degli enti sub-statali, nonché sui nessi tra tali enti e gli Stati al cui interno operano (DELLA CANANEA 2008, p. 74).

412La giurisprudenza europea ha consentito ai singoli di far valere le disposizioni contenute nelle Direttive in presenza di tre condizioni: deve essere scaduto il termine per il recepimento, l'effetto deve farsi valere in senso verticale nei confronti dello Stato e non verso altri soggetti e tale effetto deve produrre una situazione di vantaggio nei confronti del soggetto che ne chiede l'applicazione.

nei confronti degli enti sub-statali, in quanto articolazioni dello Stato.⁴¹³

Le norme dotate di effetto diretto o di diretta applicabilità che possono influenzare la potestà tributaria a livello territoriale possono essere distinte a seconda della loro collocazione all'interno della materia del diritto tributario europeo, la quale definisce gli ambiti della disciplina tributaria riservata in modo esclusivo all'Unione europea o in modo concorrente alla stessa e agli Stati membri. Dette norme si trovano sia nel Trattato sia nel diritto derivato, contenuto nei Regolamenti e nelle Direttive emanati nell'attività di coordinamento e di armonizzazione dell'imposizione operata dall'Unione.

Le norme del Trattato rilevanti per l'esercizio dell'autonomia tributaria sono i principi di leale collaborazione e di non discriminazione di cui agli articoli 4 e 18 TFUE, il divieto di istituzione di dazi doganali per importazioni ed esportazioni e di tasse a effetto equivalente di cui agli articoli 28 e 30 TFUE, il divieto di aiuti di Stato di cui all'articolo 107 TFUE, il divieto di applicare tributi discriminatori o protezionistici di cui all'articolo 110 TFUE e il principio del c.d. "chi inquina paga" di cui all'articolo 174 TFUE e più genericamente della tassazione ambientale.

Quanto invece al diritto derivato, in materia di imposizione indiretta, gli enti sub-statali devono osservare i Regolamenti e le Direttive attinenti all'Imposta sul valore aggiunto, alle Imposte di fabbricazione e di consumo, alla raccolta di capitali e allo scambio di informazioni; mentre, in materia di imposizione diretta, assumono particolare importanza il rispetto delle libertà comunitarie e i vincoli economici e finanziari di derivazione europea frutto dell'attività di coordinamento e armonizzazione propria dell'Unione europea.⁴¹⁴

413MICELI 2014 a, pp. 107 e 108, che conclude come «in sintesi, pertanto, ogni disposizione dotata di effetto diretto o di diretta applicabilità – contenuta nel Trattato, nei regolamenti o nelle direttive [...] – deve essere osservata dagli Enti territori minori nell'esercizio dell'autonomia tributaria.»

414MICELI 2014 a, pp. 109 e ss., la quale precisa che «l'opera di armonizzazione e di coordinamento nella materia tributaria è stata effettuata perlopiù con l'utilizzo dello strumento normativo della direttiva, la quale, come noto, è connotata dalla caratteristica di non essere immediatamente applicabile all'interno degli Stati membri. L'importanza degli obiettivi comunitari, se da un lato ha imposto una normativa di dettaglio, dall'altro lato, in considerazione della delicatezza dei temi oggetto della disciplina, non ha favorito l'emanazione di regolamenti (fonte normativa più adeguata a contenere una norma di dettaglio), in quanto gli Stati hanno generalmente richiesto del tempo rispetto ad una immediata esecuzione (all'interno del proprio territorio) delle disposizioni comunitarie in materia fiscale; la direttiva, quindi, è risultata lo strumento più idoneo a mediare tali esigenze. Le direttive in materia fiscale hanno così mostrato un forte grado di precisione e di dettaglio nei contenuti: tale caratteristica è nata dalla necessità di definire, con una maggiore analiticità possibile, la disciplina fiscale comunitaria. Le direttive in materia fiscale hanno evidenziato caratteri peculiari: una forma di direttive, ma una sostanza di regolamenti. Tale qualità è emersa, in particolare, all'interno delle direttive sull'IVA. Ciò ha reso generalmente possibile, da parte dei cittadini contribuenti, far valere l'effetto diretto (in senso verticale) di tali direttive verso lo Stato e gli Enti territoriali minori.»

A livello nazionale una delle modifiche effettuate al Titolo V della Costituzione italiana concerne il primo comma dell'articolo 117, il quale, oltre a prevedere una nuova ripartizione delle competenze tra Stato e Regioni, sancisce l'esistenza di un doppio vincolo, di carattere sia costituzionale sia comunitario, nei confronti del legislatore statale e regionale. Tale vincolo riguarda anche l'autonomia finanziaria e tributaria degli enti sub-statali, la quale si basa su competenze e poteri attribuiti da leggi dello Stato e delle Regioni nell'ambito del coordinamento del sistema tributario.⁴¹⁵ Occorre precisare che i vincoli di natura comunitaria erano prescritti anche prima della Riforma del 2001, tuttavia si trattava di una responsabilità in capo alla legge statale dal momento che in materia tributaria la legge regionale aveva un ruolo essenzialmente attuativo.⁴¹⁶ La Riforma del 2001 invece affida teoricamente alle Regioni una competenza legislativa primaria e allo Stato un ruolo di mero regolatore dei

⁴¹⁵AMATUCCI 2007, pp. 59 e 60.

⁴¹⁶Critico in merito alla portata innovativa della Riforma 2001 appare GALLO 2006, p. 11137 il quale afferma che «quanto al nuovo titolo V, dico subito che poco aiuto dovrebbe dare a risolvere i problemi dei rapporti tra ordinamento comunitario e ordinamento nazionale l'avvento del nuovo testo dell'art. 117, nella parte in cui (primo comma) fa esplicito riferimento all'ordinamento comunitario quale fonte dei vincoli nel cui rispetto deve esercitarsi la potestà legislativa dello Stato e delle Regioni. Prima della riforma costituzionale del 2001 e nell'ambito della teoria dualista delle fonti elaborata dalla Corte costituzionale, la limitazione della sovranità statale e la conseguente prevalente ed immediata applicabilità del diritto comunitario erano già date per scontate assumendo l'art. 11 Cost. – quella disposizione, cioè, che ammette le limitazioni di sovranità realizzate attraverso l'adesione ad «organizzazioni internazionali aventi lo scopo di assicurare la pace e la giustizia tra le Nazioni» – come esclusivo riferimento costituzionale su cui basare il rapporto tra i due ordinamenti in termini di competenza. Il sopravvenire del 1° comma dell'art. 117 ed il semplice richiamo «ai vincoli derivanti dal diritto comunitario» da esso operato non paiono offrire argomenti per ribaltare questa interpretazione ed attribuire allo stesso art. 117 la funzione di «diretta» copertura costituzionale della teoria monista (propugnata, come è noto, dalla Corte di giustizia europea con la nota sentenza n. 106 del 1977 *Simmenthal*). Tale articolo, in particolare, non fissa direttamente un ordine delle fonti assertivo della superiorità gerarchica del diritto comunitario, né legittima nuove limitazioni di sovranità a favore dell'ordinamento comunitario in aggiunta a quelle derivanti dall'applicazione dell'art. 11. Si riferisce, invece, ai soli rapporti tra ordinamenti e si limita testualmente a presupporre una riduzione di sovranità già autorizzata dall'art. 11. Insomma, non sembra aggiungere granché alla conclusione cui finora la giurisprudenza costituzionale è pervenuta nell'ottica dualista e in applicazione del principio di competenza; e cioè che, in presenza di una concorrente normativa comunitaria, il rispetto dei «vincoli derivanti dal diritto comunitario» consegue esclusivamente dalla limitazione degli ambiti di operatività dell'ordinamento interno consentita dall'art. 11. Anche dopo la riforma costituzionale del 2001 dovrebbe, dunque, rimanere ferma la consolidata opinione – condivisa ormai da tempo dalla Corte costituzionale e confermata da sue recenti ordinanze – secondo cui le *Grundnorm* che reggono il sistema delle fonti sono le disposizioni costituzionali che fissano i principi e i diritti inviolabili e fondamentali, e l'art. 11. Quest'ultimo, però, non come fonte diretta, ma come fonte che legittima l'applicazione dei Trattati dell'Unione. Attraverso l'art. 11 trovano, dunque, applicazione anche le convenzioni e il diritto comunitario derivanti dai Trattati istitutivi; con la conseguenza che il sistema dell'ordinamento comunitario può prevalere anche sulle norme costituzionali, salvo quelle che fissano i principi fondamentali dell'ordinamento italiano e i diritti inalienabili dell'uomo. In un sistema multilivello come quello vigente (ed escludendo il livello, seppure importante, regionale), la scala di priorità applicativa delle fonti normative rimarrebbe perciò la seguente: prima, vengono i principi e i diritti inalienabili e fondamentali ricavabili dalla Costituzione, assumibili astrattamente come controlimiti; poi, i Trattati e il diritto derivato comunitario; poi, ancora, le altre norme della Costituzione italiana; infine, le norme delle leggi ordinarie.».

principi del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, così come affermato precedentemente. Questo comporta già di per sé – ma il primo comma dell'articolo 117 lo conferma testualmente – una responsabilità diretta delle Regioni che non solo sono ora autorizzate pienamente ad attuare il diritto dell'Unione europea ma assumono un preciso dovere consistente nel rispetto delle norme e dei principi comunitari nell'esercizio della propria autonomia tributaria. I vincoli di origine europea sono così limitati all'autonomia tributaria regionale indipendentemente dal fatto che vengano recepiti dai principi di coordinamento elaborati con la legge dello Stato.⁴¹⁷ In particolare poi la legge n. 234 del 24 dicembre 2012 prevede, nell'ambito del suo Capo VI all'articolo 29, un obbligo generalizzato in capo agli enti territoriali dotati di potere legislativo, nelle materie di propria competenza, di dare tempestiva attuazione alle Direttive e agli altri obblighi di provenienza europea mediante gli strumenti previsti dalla legge stessa.

Il vincolo comunitario esplicitandosi sia nei confronti dello Stato sia nei confronti delle Regioni incide su altre norme costituzionali quali l'articolo 23 e l'articolo 119. Quanto alla prima disposizione la novella impone una rilettura del principio di riserva di legge, poiché la compatibilità con i divieti e i principi comunitari va valutata in prima istanza in fase di imposizione e previsione dei tributi anche locali da parte del legislatore statale e di quello regionale. Quanto invece all'articolo 119, i principi comunitari condizionano il potere di coordinamento del sistema tributario distribuito tra Stato e Regioni, il quale va esercitato nel rispetto del divieto di restrizione delle libertà fondamentali e delle altre norme di origine comunitaria.⁴¹⁸

La dottrina ha rilevato che la novella del 2001 coincide con il periodo storico in cui l'ordinamento comunitario inizia a interferire con la materia della fiscalità diretta, tradizionalmente di competenza esclusiva degli Stati membri ai vari livelli di governo, attraverso la giurisprudenza della Corte di Giustizia europea che ha effettuato, come si vedrà, un'interpretazione estensiva delle libertà economiche fondamentali e dei divieti di aiuto di

417CARINCI 2004, p. 1201.

418AMATUCCI 2007, pp. 60 e 61, il quale aggiunge pure «i principi di leale cooperazione e della sussidiarietà, anche essi di origine comunitaria. Tale ultimo principio rappresenta un criterio di ripartizione delle competenze necessario per l'attuazione del federalismo fiscale di tipo solidale o cooperativo. Tra i principi chiave che hanno orientato i lavori dell'Alta Commissione di studio per il federalismo fiscale per l'attuazione dell'art. 119 Cost., figura infatti insieme alla correlazione ed alla solidarietà responsabilizzante, la *sussidiarietà fiscale* la quale, accanto a quella nell'assegnazione delle funzioni pubbliche, può determinare un ruolo di primo piano del fisco nelle scelte tra spazio pubblico e privato dell'economia, oltre a trasferire i poteri di accertamento al livello di governo più basso.».

Stato nonché di dazi e tasse di effetto equivalente.⁴¹⁹ In questo modo l'autonomia degli enti sub-statali è condizionata non solo dall'obbligo di rispettare le disposizioni previste per le materie armonizzate, ma anche dai limiti derivanti delle libertà economiche fondamentali poste dal Trattato.⁴²⁰ Inoltre è necessario tenere in considerazione gli obblighi di natura finanziaria che derivano dal patto di stabilità interno e che inevitabilmente influiscono sull'autonomia di spesa di ciascun livello di governo, che non può mantenere un disavanzo e un debito elevati, in vista del risanamento della finanza pubblica generale che si considera doversi effettuare anche partendo dall'opera virtuosa degli enti sub-statali.⁴²¹

Si precisa che, oltre che per mezzo dell'espressa fase c.d. discendente relativa all'attuazione degli atti normativi europei, gli enti sub-statali prendono parte al processo di integrazione europea anche nella fase c.d. ascendente relativa alla loro formazione. In questo senso si muove anche la Costituzione riformata che attribuisce alle Regioni il diritto alla partecipazione ai procedimenti per la predisposizione degli atti europei nelle materie di propria competenza. Detta previsione, desumibile dai commi 2, 3, 5 e 9 dell'articolo 117, costituisce la costituzionalizzazione della disciplina comunitaria relativa al ruolo dei livelli inferiori di governo nella fase ascendente.⁴²² Tale quadro è stato poi completato dalla citata legge n. 234 del 2012, per mezzo della quale si sono meglio definiti i principi presenti nella

419AMATUCCI 2007, p. 62.

420DI PIETRO 2006 il quale, a pp. 247 e 247, precisa che «sono coinvolti, nel rispetto dei modelli attuali d'armonizzazione fiscale dell'Unione europea, i vari e molteplici settori dell'imposizione indiretta. Ne derivano vincoli che riguardano i consumi, la produzione, la raccolta dei capitali, gli scambi internazionali. Vincoli che appaiono tanto più efficaci in quanto, progressivamente, caratterizzati da efficacia diretta nell'ordinamento tributario italiano. La responsabilità normativa per l'Iva, per le imposte di fabbricazione, per quella sulla raccolta dei capitali, per i dazi doganali, è e rimane quindi statale, senza che in questi settori le Regioni possano o attuare direttamente le norme comunitarie o, addirittura, modificarle. La possibilità di prevedere, nel quadro di coordinamento nazionale, settori o aree d'intervento nell'imposizione indiretta per la legislazione regionale è poi ulteriormente ridotta dall'ampia definizione dei tributi ad effetto equivalente a quelli armonizzati, elaborata dalla giurisprudenza comunitaria per salvaguardare la piena realizzazione degli obiettivi comunitari cui l'armonizzazione nel settore delle imposte indirette è ispirata. Oltre ai vincoli derivanti dai modelli armonizzati, l'autonomia regionale soffre in materia tributaria anche di quelli posti dal rispetto delle libertà economiche cui il Trattato UE affida la migliore garanzia per la piena integrazione del mercato unico. La circolazione di beni, servizi e capitali, la scelta dello stabilimento, non possono trovare ostacoli giuridici che, pur considerati nazionali nella tradizionale responsabilità degli Stati nei confronti delle istituzioni europee, riguardano anche le scelte che le Regioni potranno fare quando, nell'esercizio dell'autonomia normativa che la riforma costituzionale loro riconosce, individueranno le fattispecie imponibili dei tributi regionali o regoleranno le nuove forme di prelievo.».

421AMATUCCI 2007, a pp. 62 e 63, chiarisce che «una maggiore efficienza finanziaria che si traduca in una diminuzione del disavanzo da parte degli enti locali, produce i suoi effetti sul bilancio nazionale e comunitario. Il rispetto di tale vincolo consente una corretta perequazione finanziaria tra le diverse aree territoriali e una loro maggiore responsabilizzazione.».

422MICELI 2014 a, pp. 333 e 334.

Carta costituzionale, mediante la predisposizione di procedimenti per la partecipazione di Regioni, Province autonome e autonomie locali al processo di formazione degli atti dell'Unione europea, così come prescritto dal suo Capo VI.

Nel quadro generale, così delineato, si ribadisce che la concreta partecipazione degli enti sub-statali al progetto comunitario è strettamente dipendente dalla disciplina dettata dallo Stato in materia di determinazione dell'autonomia e del decentramento, nonché dalle competenze che effettivamente sono state riconosciute agli enti stessi.⁴²³ Si evidenzia infatti che i poteri nazionali continuano ad essere centri di affluenza degli interessi, a determinare il corso delle politiche pubbliche e a vigilare sulla condotta delle proprie articolazioni,⁴²⁴ soprattutto in virtù della permanente preminenza nella determinazione di tutto il sistema fiscale, così come ampiamente affermato precedentemente.

La disciplina comunitaria rilevante in materia fiscale complessivamente considerata, oltre a condizionare il concreto esercizio dell'autonomia tributaria da parte degli enti sub-statali e a influenzare il modello tributario complessivo delineato in base all'esercizio della sovranità statale, come precedentemente dimostrato, indica i principi generali che costituiscono le linee guida per la creazione di un possibile modello di ispirazione per così dire federalista che possa considerarsi compatibile con l'ordinamento europeo. Alla luce dell'indagine olistica sulle coordinate comunitarie in materia emerge un insieme di disposizioni, circoscritte alla

423MICELI 2014 a, p. 334.

424DELLA CANANEA 2008, p. 75, il quale afferma che «a tal fine, [gli Stati] traggono indubbi vantaggi proprio dalle norme dell'Unione, dagli obiettivi che essa stabilisce. Anche dopo l'introduzione del divieto di disavanzi pubblici eccessivi (art. 104 del Trattato di Roma), l'Unione non determina il volume e la composizione dei bilanci pubblici: la relativa competenza spetta ai poteri pubblici nazionali, coerentemente con il principio di sussidiarietà. Pure, nella misura in cui il Trattato stabilisce tale divieto e l'apposito protocollo allegato al Trattato sull'Unione europea addossa la responsabilità dell'osservanza ai governi centrali, questi sono chiamati a vigilare sui governi periferici.»; in senso parzialmente differente si veda AMATUCCI 2007 il quale, a pp. 63 e 64, afferma che all'«espansione della sfera più alta di governo quale è quella sopranaizionale nel settore della fiscalità, si è contrapposta dunque una maggiore autonomia finanziaria e tributaria da parte dei livelli più bassi garantita dal riformulato art. 119 Cost. che ha determinato inevitabilmente una compressione della sfera intermedia (quella statale) la cui sovranità ed il cui fondamentale ruolo nell'attuazione del federalismo fiscale consistente nel coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, se non svolti in armonia con i principi comunitari, rischiano di essere seriamente compromessi. Se tuttavia si considera che, attraverso interventi in materia finanziaria e tributaria come il coordinamento, la perequazione e il contenimento della potestà tributaria e finanziaria locale, si attuano i principi di solidarietà nazionale e di coesione economica garantendo le politiche regionali di sviluppo, evitando eccessivi squilibri tra le diverse aree territoriali e si assolve automaticamente una missione comunitaria, mantenendo l'integrità e l'omogeneità dell'ordinamento nazionale in relazione alle spinte separatiste, risulta chiaro che a livello europeo il ruolo dello “Stato comunitario” non può che rimanere essenziale e maggiormente idoneo a garantire la realizzazione del federalismo fiscale che si va delineando in diversi Stati membri UE.».

fissazione dei principi fiscali collegati o funzionali al raggiungimento degli obiettivi europei, che gli Stati membri dovranno rispettare nella formulazione di progetti nazionali di decentramento.⁴²⁵ Il punto fondamentale è rappresentato dalla generale affermazione delle libertà economiche all'interno del territorio degli Stati membri e nella definizione dei rapporti tra i diversi livelli di governo. Ruolo di primo piano assumono quindi, quanto ai limiti e ai condizionamenti per la politica fiscale degli enti sub-statali, le disposizioni che tutelano la libera circolazione di beni, persone, servizi e capitali poste a tutela della concorrenza del mercato. Si deve infatti ammettere una necessaria applicazione a livello infra territoriale delle norme di tutela delle libertà comunitarie fondamentali, dal momento che l'ordinamento europeo, in ultima analisi, vuole oggi attribuire alle articolazioni dello Stato la stessa rilevanza che hanno avuto gli Stati all'interno dell'Unione europea all'inizio del percorso comune.⁴²⁶ In passato si riteneva che l'armonizzazione non dovesse concernere la fiscalità sub-statale in quanto i relativi tributi avrebbero effetti circoscritti sul territorio e, come tali, incapaci di generare distorsioni all'interno del mercato unico. Oggi invece il processo di decentramento dei poteri impositivi e, in generale, finanziari in favore degli enti sub-statali e la tendenza sempre più evidente a tutelare un mercato interno comportano che la finanza locale sia diventata essa stessa un fattore condizionante del completamento della tutela del mercato comune europeo.⁴²⁷

9. Autonomia come forma del riparto

1. *Aiuti di Stato*

Al fine di valutare l'influenza dell'ordinamento europeo sul grado di autonomia degli enti sub-statali, che risulta ammissibile all'interno degli spazi lasciati loro liberi da parte dei rispettivi ambiti nazionali, si rende necessaria l'indagine delle fattispecie comunitarie che si dimostrano in grado di interferire sulla potestà tributaria degli Stati membri e delle loro articolazioni

425SAPONARO 2002, p. 1035, afferma che «la valorizzazione delle scelte autonomistiche, garanzia di una maggiore responsabilizzazione ed efficienza dei livelli di governo locale, deve, comunque, garantire la concorrenzialità del mercato europeo e non porsi in contrasto con i principi fondamentali del Trattato. La politica fiscale dell'Unione europea dovrà assicurarsi che le scelte operate a tali livelli non si traducano in ostacoli agli scambi e alla frammentazione del mercato unico.».

426MICELI 2014 a, pp. 359 e 360.

427SAPONARO 2002, pp. 1041 e 1042.

interne. Un primo ambito di interesse riguarda la materia degli Aiuti di Stato che, quantomeno per talune sue espressioni quali quelle integranti la c.d. selettività territoriale, è ontologicamente rivolta al problema oggetto della presente indagine.

La disciplina degli Aiuti di Stato, sia per la sua formulazione positiva sia per quanto riguarda l'intensa attività giurisprudenziale, è in grado di influenzare le scelte tributarie degli Stati membri e, più specificatamente, di tutti gli enti dotati di potestà tributaria. Gli enti sub-statali hanno visto diminuita la propria autonomia in materia tributaria proprio a causa della materia in oggetto, nonostante l'evoluzione dell'interpretazione giurisprudenziale della Corte di Giustizia sia stata in grado di riproporre una visione dell'istituto più matura e permissiva, in grado cioè di non frustrare definitivamente le istanze autonomistiche legittimamente presenti in taluni Stati membri.

La disciplina dettata in materia di Aiuti di Stato, contenuta negli articoli da 107 a 109 del TFUE, non è specificatamente riferita all'ambito tributario, ma l'opera svolta nel tempo da parte della Commissione e della Corte di Giustizia ha comportato un forte condizionamento della materia in oggetto. Le norme sugli Aiuti di Stato sono tese a evitare che lo Stato, attraverso forme agevolative rivolte a specifiche imprese, alteri la concorrenza falsando il mercato interno, quale principio fondamentale la cui tutela fonda pressoché tutte le azioni dell'Unione. L'intervento statale di aiuto potrebbe infatti rafforzare la competitività delle imprese nazionali rendendo più difficile la concorrenza di imprese estere oppure facilitando le esportazioni sul mercato internazionale creando così una sorta di regime protezionistico.

Il divieto di Aiuti di Stato concerne varie fattispecie poiché le misure agevolative possono riguardare la forma di una sovvenzione, di un'erogazione o di un'altro sostegno finanziario, ma possono anche configurarsi quali *aiuti fiscali*, quali la riduzione di una base imponibile, la previsione di un'esenzione di imposta, il differimento o l'annullamento di un debito tributario.⁴²⁸ In ambito tributario quindi la normativa in questione concerne la fiscalità di vantaggio degli Stati e degli enti sub-statali. In tale ambito questi ultimi hanno importanza sia

⁴²⁸CARINCI 2009, p. 368; ROCI 'O GONZÁLEZ 2010, p. 881, afferma che «i vantaggi selettivi, che implicano un carico fiscale inferiore (in senso lato) a quello che deriverebbe dall'applicazione delle disposizioni del sistema tributario generale, possono risultare sia dalla previsione di un regime speciale – disciplinato da disposizioni di natura legislativa, regolamentare o amministrativa – sia da una prassi rimessa alla discrezionalità dell'amministrazione fiscale. Infatti, il trattamento degli operatori economici su base discrezionale può conferire all'applicazione individuale di una misura generale le caratteristiche di una misura selettiva, come succede, ad esempio, nei casi di rinuncia da parte dell'amministrazione finanziaria a crediti fiscali o nel caso di deviazioni delle procedure ordinarie di riscossione delle imposte.».

quali partizioni dello Stato centrale, e in quanto tali non rilevano dal punto di vista europeo perché sono visti come mere articolazioni del livello centrale, sia quali spazi territoriali autonomi, che invece hanno incidenza poiché essi possono realizzare autonome azioni di rilievo comunitario.

In un primo momento l'attività dell'Unione europea si è concentrata sulla definizione dei requisiti degli Aiuti di Stato vietati, mediante un'*integrazione negativa* delle discipline nazionali volta all'eliminazione delle misure, adottate dallo Stato o dalle sue partizioni interne, che si dimostrano incompatibili con il Trattato e con la sua interpretazione. In seguito si è sviluppata un'evoluzione della materia per mezzo dell'interpretazione delle categorie di aiuti consentiti e dell'implementazione legislativa in ordine alla legittimazione di alcune figure ammesse di diritto; in tal modo si sono approvate molte fattispecie agevolative che l'Unione accetta e, in certi casi, addirittura auspica. All'*integrazione negativa* si è così affiancata quella *positiva*, che ha come finalità il sostegno da parte degli Stati nei confronti di determinate attività economiche: la disciplina in esame diviene quindi uno strumento per raggiungere obiettivi ulteriori rispetto alla libera concorrenza nello spazio comunitario.⁴²⁹ In materia di integrazione positiva occorre ribadire che anche gli enti sub-statali possono introdurre le

429MICELI 2014 a, a pp. 136 e ss., afferma che sulla base dell'articolo 109 del TFUE sono stati emanati numerosi regolamenti che hanno definito diverse tipologia di aiuti ammessi, i quali attualmente non necessitano di autorizzazione da parte della Commissione. Il Regolamento n. 994/98 ha abilitato la Commissione ad adottare appositi regolamenti di esecuzione finalizzati a disciplinare interventi di sostegno pubblico all'economia. In ottemperanza a tale delega è stato emanato il Regolamento n. 800/2008 che ha dichiarato compatibili con il mercato comune alcune categorie di Aiuti di Stato. In generale è possibile distinguere tre tipologie di aiuti. Gli *aiuti a finalità regionale* sono oggetto di numerosi atti atipici e orientamenti della Commissione, poiché si ritiene che gli aiuti per territori circoscritti possano avere importanza determinante per il raggiungimento degli obiettivi comunitari; a tal fine la Commissione, di concerto con gli Stati membri, redige periodicamente Carte regionali ove si individuano le zone potenzialmente bisognose di aiuti, nonché le tipologie di aiuto ammissibili. Gli Aiuti di Stato in esame, che possono suddividersi a loro volta in aiuti regionali all'investimento e aiuti regionali al funzionamento, devono inserirsi comunque in una politica nazionale, seppur nella compatibilità con gli obiettivi di sviluppo dell'Unione. Gli aiuti regionali, di cui ai nn. 1 o 3 dell'articolo 107, devono in ogni caso essere diretti a favorire lo sviluppo e la ripresa economica di aree svantaggiate in ambito europeo, secondo regole condivise e nel rispetto di soglie di valore e delle materie definite al livello comunitario. Gli *aiuti a finalità settoriale* riguardano determinati settori dell'attività economica e sono motivati dall'esigenza, da parte della Commissione, di promuovere certi settori particolarmente strategici per l'Unione; pertanto, per essere ammissibili, tali fattispecie devono tendere alla risoluzione di problemi strutturali, migliorando concretamente la sostenibilità economica di lungo termine nei settori interessati. Infine vanno citati gli *aiuti orizzontali*, privi cioè di una finalità regionale o settoriale e che sono destinati a far fronte a difficoltà che possono sorgere in tutti i settori di attività economica e in ogni area territoriale. Infine, trasversalmente a tali categorie, è stata elaborata anche l'ammissibilità degli *aiuti de minimis*, i quali sono di modesto ammontare e destinati alle piccole e medie imprese, solitamente gestiti a livello territoriale. La ragione di tale deroga si trova nel loro modesto ammontare e, pertanto, non capace di incidere sensibilmente sul mercato alterando la concorrenza.

medesime forme di aiuti previste per gli Stati, le quali saranno da considerare vietate o concesse a seconda della rispondenza delle medesime alla normativa europea.

Dal punto di vista dell'integrazione negativa, il divieto di Aiuti di Stato è generalmente contenuto nell'articolo 107 TFUE ed è stato formulato interpretativamente da parte della giurisprudenza della Corte di Giustizia. Quest'ultima ha affermato che per la dimostrazione dell'esistenza di un Aiuto di Stato vietato è necessario verificare l'esistenza di alcuni presupposti, quali il fatto che l'intervento sia effettuato mediante un intervento dello Stato, la circostanza che detta agevolazione sia rivolta alle imprese, il carattere della selettività, nonché la presenza di un vantaggio idoneo a falsare la concorrenza.

Quanto al primo presupposto dell'intervento statale, occorre precisare che il termine *Stato* deve essere inteso in senso estensivo e, come tale, comprendente tutte le sue articolazioni territoriali. All'interno del concetto di risorse statali devono quindi essere comprese anche le risorse provenienti dagli enti sub-statali.⁴³⁰

Anche il presupposto dell'idoneità a falsare la concorrenza, originariamente concepito per la dimensione statale, può ben essere applicato agli enti sub-statali. L'idoneità della misura a incidere sugli scambi comunitari infatti sussiste nel caso in cui l'aiuto semplicemente rafforzi la posizione dell'impresa o l'attività produttiva rispetto alla concorrenza pregiudicando l'inserimento sul mercato nazionale dei concorrenti comunitari.⁴³¹

Il modo di concepire il presupposto della *selettività* assume poi un ruolo determinante nell'analisi della dimensione infranazionale, perché impone di qualificare il parametro di

430La sentenza C-284/84 della Corte di Giustizia Europea ha affermato che «il fatto che detto programma di sovvenzioni sia stato adottato da uno Stato federato o da una collettività territoriale e non dall'autorità federale centrale non osta all'applicazione dell'art. 92, n. 1, del Trattato, qualora ne ricorrano i presupposti. Questo articolo, infatti, nominando gli aiuti concessi “dagli Stati ovvero mediante risorse statali sotto qualsiasi forma”, si riferisce a tutte le sovvenzioni finanziate col pubblico denaro. Ne consegue che gli aiuti concessi da enti regionali o locali degli Stati membri, indipendentemente dal loro statuto e dalla loro denominazione, sono soggetti al sindacato di conformità di cui all'art. 92 del Trattato.».

431La sentenza C-372/97 della Corte di Giustizia Europea si esprime in tal senso quando asserisce che «per quanto riguarda il secondo argomento della Repubblica italiana, che afferma, innanzi tutto, che la maggior parte delle imprese beneficiarie dei detti aiuti esercita la propria attività esclusivamente a livello locale, occorre ricordare che il presupposto per l'applicazione dell'art. 92, n. 1, del Trattato, in base al quale l'aiuto deve essere tale da incidere sugli scambi tra Stati membri, non dipende dalla natura locale o regionale dei servizi di trasporto forniti o dall'importanza del settore di attività interessato [...]. Nella fattispecie, la Commissione ha quindi giustamente constatato [...] che la portata limitata della concorrenza dei vettori regionali nel comparto dell'autotrasporto internazionale non può escludere l'applicazione dell'art. 92, n. 1, del Trattato. Inoltre, [...] è sufficiente che la Commissione dimostri che gli aiuti controversi siano idonei ad incidere sugli scambi tra gli Stati membri e minaccino di falsare la concorrenza, senza che sia necessario dimostrare che talune imprese comunitarie abbiano subito un pregiudizio a causa della concessione dei detti aiuti. L'argomento della Repubblica italiana relativo a questo punto va quindi respinto.».

riferimento in base al quale un aiuto deve essere considerato discriminatorio.⁴³² La norma prevista dal Trattato infatti non vieta qualsiasi tipo di agevolazione, ma solamente quelle che comportino vantaggi selettivi, favorendo talune imprese o produzioni così da falsare la concorrenza incidendo sugli scambi tra Stati membri. Dal divieto in esame sono escluse le misure di carattere generale applicabili indiscriminatamente a tutte le imprese e in qualsiasi settore.⁴³³

La selettività può essere di tipo *materiale*, se la fattispecie agevolativa riguarda solo alcune imprese o attività all'interno di un unico territorio nazionale, oppure *territoriale*, quando invece il regime differenziato concerne solamente una parte geografica dello Stato.

La Commissione ha considerato per molto tempo che sussistesse il requisito della selettività ogniqualvolta le misure non fossero applicate in tutto il territorio ma solamente in una sua parte, comportando così un'automatica corrispondenza tra l'applicazione territorialmente circoscritta dell'aiuto e la sua selettività. Pertanto ogni fattispecie di favore che riguardasse solo uno o alcuni enti sub-statali doveva considerarsi vietata perché integrante il requisito della selettività geografica.⁴³⁴ Da tale impostazione ne era derivata l'affermazione di una generale incompatibilità delle fattispecie agevolative territorialmente determinate con l'ordinamento europeo e una conseguente limitazione dell'autonomia fiscale degli enti sub-statali.⁴³⁵

432ROCI 'O GONZÁLEZ 2010, p. 881, precisa che «tant'è vero che, ad esempio, nella dottrina spagnola si parla, genericamente, di misure fiscali selettive (*medidas fiscales selectivas*) per fare riferimento agli Aiuti di Stato proibiti dall'art. 107.1 TFUE.».

433Tra le altre, la sentenza C-143/99 della Corte di Giustizia Europea precisa che, «come risulta dal testo dell'art. 92, n. 1, del Trattato, un vantaggio economico concesso da uno Stato membro costituisce un aiuto solo se, presentando una determinata selettività, è tale da favorire «talune imprese o talune produzioni». Di conseguenza, un provvedimento statale che avvantaggia indistintamente l'insieme delle imprese ubicate nel territorio nazionale non può costituire un aiuto di Stato. Pertanto, occorre risolvere la seconda questione pregiudiziale nel senso che provvedimenti nazionali come quelli di cui trattasi nella causa principale non costituiscono aiuti di Stato ai sensi dell'art. 92 del Trattato qualora si applichino a tutte le imprese ubicate nel territorio nazionale, a prescindere dall'oggetto della loro attività.».

434VEZZOSO 2009, p. 507, il quale conferma che «la commissione europea, fino alla sentenza *Azzorre*, ha sposato decisamente il secondo termine dell'alternativa di cui sopra, individuando nel territorio statale l'unico criterio di riferimento per la valutazione del carattere selettivo o meno di una misura di agevolazione fiscale. Premesso che anche un trattamento fiscale di favore – in quanto si risolve in un mancato introito da parte dell'ente impositore e in un vantaggio per chi fruisce del beneficio – costituisce un aiuto di stato, e che anche gli enti sub statali sono tenuti a rispettare le regole del trattato, la commissione ha sostenuto che tutte le regolamentazioni di favore vigenti in una sola parte del territorio, indipendentemente dal fatto di essere state introdotte dal Governo centrale o da un Governo locale, dovevano essere considerate aiuti, da autorizzare eventualmente se conformi alle deroghe previste dal trattato.».

435CARINCI 2004 che, a pp. 1214 e 1215 afferma che «per insegnamento pacifico, le Regioni e gli altri enti locali sono ricompresi nella nozione di Stato, ai sensi dell'art. 87. Di conseguenza, possono rientrare nell'ambito di applicazione del divieto di cui all'art. 87, almeno in via ipotetica, anche le misure fiscali

La posizione della Commissione così espressa finiva, in ultima analisi, per contrastare con le scelte costituzionali di decentramento fiscale sempre più spesso presenti negli ordinamenti nazionali europei. Il rispetto delle legittime scelte in tal senso dovrebbe consentire di concepire gli enti sub-statali quali giurisdizioni a sé stanti nell'applicazione delle fattispecie agevolative suscettibili di essere analizzate sulla base della disciplina degli Aiuti di Stato.⁴³⁶

Per molto tempo gli Stati con organizzazioni costituzionali decentrate in modo asimmetrico chiedevano una diversa interpretazione del requisito della selettività territoriale, che cioè tenesse conto dell'area infrastatale di introduzione del vantaggio fiscale e non dell'intero territorio nazionale. Mantenere l'interpretazione fino allora proposta dalla Commissione avrebbe reso impossibile ad uno Stato membro di decentrare i poteri fiscali in modo conforme alle proprie scelte di politica economica e strutturale. Si è perfino arrivati ad affermare che la Commissione in questo modo ignorava l'impegno assunto originariamente dall'Unione Europea di rispettare l'identità nazionale degli Stati membri previsto dall'articolo 6 del TUE;

adottate dalle singole Regioni nell'esercizio della loro autonomia tributaria. Ad avviso della Commissione, inoltre, "solo le misure il cui ambito si estende a tutto il territorio dello Stato non soddisfano il criterio di specificità" prescritto dall'art. 87 affinché un aiuto di Stato possa reputarsi incompatibile con il mercato comune. In particolare alla stregua di tale linea guida, la Commissione, ma nello stesso senso si è mossa altresì la Corte di Giustizia, è pervenuta ad individuare un criterio selettivo nella mera delimitazione territoriale dell'ambito di applicazione di una misura, nonché e soprattutto a valutarne la legittimità secondo le specifiche regole dedicate alla selettività regionale. Appare evidente che in ragione della lettura combinata di simili soluzioni interpretative il rischio di una chiusura netta ad ogni istanza di federalismo fiscale diviene concreto: se la delimitazione di una misura all'ambito di una Regione è per ciò stesso un criterio selettivo, automaticamente vengono meno gli spazi lasciati alle realtà locali di operare in modo autonomo.»; inoltre VEZZOSO 2009, p. 507, precisa come «oltre alla limitazione delle possibili forme di *concorrenza fra ordinamenti giuridici e amministrativi*, un secondo aspetto critico dell'impostazione comunitaria era ravvisato nel fatto che essa finiva per favorire i piccoli stati: essendo la dimensione statale l'unica presa a riferimento per valutare se le misure avvantaggiavano determinate imprese, misure di fiscalità di favore estese a tutto il territorio statale erano di per sé consentite negli stati di piccola dimensione, mentre, in uno stato di maggiore estensione, risultava più difficile adottare regolamentazioni specifiche per ambiti territoriali regionali, anche se più vasti di quelli di uno stato di dimensioni minori.»; ancora CARINCI 2009, a p. 369, afferma che «posto che l'autonomia impositiva si sostanzia segnatamente nel riconoscere ad un ente sub statale (Regione o ente locale) il potere di modulare, in ragione di peculiari opzioni politiche, il prelievo fiscale nel proprio territorio, reputare selettiva una misura solo perché applicabile limitatamente a quel territorio, induce a sostenere un contrasto sistematico ed un'incompatibilità di fondo tra divieto di Aiuti di Stato ed esercizio della predetta autonomia.».

436ROSSI-MACCANICO 2003, p. 988, il quale afferma che «a proposito del criterio della selettività regionale, non si può non evidenziare come la rigidità dell'approccio comunitario, secondo il quale ogni regime fiscale locale speciale dovrebbe essere esaminato alla luce delle linee guida per gli aiuti regionali e solo eventualmente essere dichiarato compatibile risulta incongruo rispetto alle tendenze in atto in Italia come in altri Paesi verso un decentramento delle funzioni pubbliche e delle relative responsabilità di bilancio a livello locale. A tale proposito non si comprende perché i soli vantaggi concessi in base a misure di finanza locale che possono essere considerati essere non selettivi sono quelli che si giustificano per la natura intrinseca del sistema fiscale, mentre per quanto riguarda le misure statali, un vantaggio fiscale può essere considerato una misura generale anche se assolve una funzione di incentivo generale dell'economia.».

ciò si poteva asserire tanto più in seguito all'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, quando cioè è stata introdotta un'importante precisazione nell'articolo 4, la quale prevedeva che l'Unione rispetta l'uguaglianza degli Stati membri davanti ai Trattati e la loro identità nazionale insita nella loro struttura fondamentale, politica e costituzionale, compreso il sistema delle autonomie locali e regionali.⁴³⁷

Nel periodo successivo l'interpretazione giurisprudenziale in merito alle caratteristiche dell'area geografica di riferimento per la valutazione per la selettività dell'aiuto, effettuata da parte della Commissione e della Corte di Giustizia, ha consentito di escludere un tale automatismo, poiché è emersa quella distinzione concettuale, di cui si è parlato precedentemente, secondo la quale gli enti sub-statali possono essere considerati sia quali mere partizioni dello Stato sia quali spazi autonomi suscettibili di applicazione della normativa sugli Aiuti di Stato. In tale ultimo senso l'ente può essere considerato quale spazio indipendente rispetto allo Stato centrale e in grado di manifestare un'autonomia tale da non potersi configurare alcun tipo di selettività nel senso voluto dalla disciplina in oggetto. L'ente sub-statale diviene così lo spazio entro il quale valutare il requisito della selettività stessa e l'eventuale contrarietà della misura agevolativa nei confronti del diritto dell'Unione europea.⁴³⁸

La Corte di Giustizia ha elaborato una metodologia per giudicare l'effettiva autonomia dei livelli inferiori di governo, che consente di comprendere quando esso debba essere considerato quale partizione dello Stato, dovendosi così valutare l'intero territorio nazionale quale area geografica di riferimento per la valutazione della selettività, oppure quale spazio autonomo dovendo essere il territorio dell'ente stesso ad essere considerato quale area su cui considerare il requisito in oggetto.⁴³⁹

Per qualificare una misura quale Aiuto di Stato vietato è necessario che la stessa costituisca un'eccezione a un regime generale, pertanto una fattispecie circoscritta al territorio dell'ente sub-statale può ritenersi selettiva solo se il regime di riferimento è quello applicabile in tutto il territorio nazionale; se l'ambito di riferimento invece è il regime applicabile solo a una data

⁴³⁷ROCI 'O GONZÁLEZ 2010, p. 881.

⁴³⁸MICELI 2014 a, p. 144.

⁴³⁹La pronuncia che ha esplicitato detti principi è la c.d. *sentenza Azzorre*, la quale ha respinto la tesi della Commissione che considerava di per sé selettive quelle misure limitate ad una sola parte del territorio dello Stato. La Corte ha affermato che il riferimento per la valutazione della selettività non deve essere obbligatoriamente tutto il territorio nazionale perché anche un'entità più circoscritta potrebbe essere sufficientemente autonomo rispetto al livello centrale di governo tale da non implicare la violazione del divieto in oggetto.

area, la misura smette di essere deroga per divenire regola generale seppur territorialmente circoscritta e, pertanto, non può essere considerata selettiva.⁴⁴⁰

Nel caso in cui un ente sub-statale introduca una fattispecie agevolativa nel proprio territorio occorre distinguere i casi di *c.d. federalismo fiscale di tipo simmetrico*, in cui tutti gli enti dello stesso livello di governo possono introdurre disposizioni particolari nell'area di propria competenza, da quelli di *c.d. federalismo fiscale di tipo asimmetrico*, in cui un ente può stabilire una disciplina derogatoria dal regime comune nell'esercizio di poteri sufficientemente autonomi rispetto allo Stato centrale. Nel primo caso la misura agevolativa non può essere considerata un aiuto perché è impossibile individuare un livello normale che possa rappresentare il parametro di riferimento.⁴⁴¹ Nel secondo caso invece, ove sussistono spazi differenti di autonomia tra enti di pari livello è possibile limitare al territorio locale il campo di valutazione della selettività a condizione che l'ente sub-statale stesso goda di autonomia istituzionale, procedurale e finanziaria. Il modello asimmetrico infatti prevede che solo a taluno è consentito di intervenire sulla disciplina di un tributo altrimenti applicabile unitariamente sul territorio nazionale; in questo caso un raffronto tra fattispecie locale e modello generale, ai fini di qualificare la *c.d.* selettività, è fuori discussione. Se l'ente sub-statale però integra le tre tipologie di autonomia istituzionale, procedurale e finanziaria, significa che esso può reputarsi responsabile del quadro economico vigente nel proprio territorio; la singola misura fiscale, espressione dell'autonomia tributaria dell'ente, non può più essere raffrontata al regime comune applicabile a tutto lo Stato, bensì solo a quello vigente nella più ristretta area dello stesso, perdendo in tal modo la sua ideale selettività territoriale.⁴⁴² In ultima analisi, l'ente, grazie al suo statuto e ai poteri ad esso conferiti, deve effettivamente avere un ruolo determinante nella definizione del contesto politico ed economico in cui agiscono le imprese presenti sul suo territorio.⁴⁴³

L'*autonomia istituzionale* ricorre quando l'ente sub-statale introduce la misura di agevolazione nell'esercizio di poteri autonomi rispetto a quest'ultimo e la condizione è soddisfatta in

440CARINCI 2009, p. 370.

441Questi tipi di ordinamento possono essere articolati sulla base sia di tributi propri, per i quali dovrebbe operare una compiuta autonomia decisionale, politica e tributaria di ciascun ente sub-statale, sia sulla base di tributi istituiti a livello centrale ma disciplinati per i profili più specifici da parte dei livelli di governo subnazionali; in entrambi i casi, se manca un parametro unitario di riferimento, viene meno la possibilità di concepire come selettivo il regime di favore di un certo ente rispetto ad altri vigenti in territori analoghi (CARINCI 2009, p. 371).

442CARINCI 2009, p. 372.

443VEZZOSO 2009, p. 507.

presenza di enti dotati di uno statuto politico e amministrativo distinto da quello del governo centrale.⁴⁴⁴ L'autonomia istituzionale infatti concerne quella politica e amministrativa che consentono all'ente di adottare misure economiche e finanziarie tali da consentirgli di effettuare un reale indirizzo politico proprio all'interno del territorio.

L'*autonomia procedurale* invece sussiste quando la misura è stata deliberata da organi facenti capo all'ente sub-statale, precisandosi che essa non è esclusa dalla previsione di un procedimento di concertazione per prevenire possibili conflitti tra i vari livelli se la decisione finale è in ogni caso attribuita all'ente sub-statale e se detto procedimento di fatto non integra uno strumento dello Stato centrale per imporre la propria decisione.⁴⁴⁵ Inoltre, si è affermato che la previsione di un obbligo in capo agli enti sub-statali di rispettare principi generali, quali quelli di solidarietà, coerenza e compatibilità con il sistema statale, non è in grado di compromettere l'autonomia procedurale, poiché sono limiti entro i quali si deve esprimere l'autonomia normativa dell'ente.⁴⁴⁶

444La c.d. sentenza *Unión General de Trabajadores de La Rioja* (Cause riunite da C-428/06 a C-434/06), precisando le caratteristiche del test di autonomia per quanto riguarda i modelli di federalismo asimmetrico precedentemente elaborato dalla c.d. sentenza *Azzorre*, afferma che, secondo quanto «risulta dall'esame della Costituzione, dello Statuto di autonomia e dell'accordo di concertazione economica [essi], in quanto dotati di uno statuto politico e amministrativo distinto da quello del governo centrale, soddisfano il criterio dell'autonomia istituzionale.»; a tal riguardo VEZZOSO 2009, p. 505, ha riassunto come «al fine di verificare se le misure in discussione erano state adottate da un ente infrastatale «sufficientemente autonomo», la Corte si è posta la questione se questo ente dovevano essere i *Territorios Históricos* o la Comunità del Paese Basco. I primi non apparivano infatti dotati di una completa autonomia, in quanto erano competenti in materia tributaria, ma non avevano il controllo della spesa (considerando 67). Peraltro (considerando 69), la Corte ha rilevato che soltanto circostanze storiche avevano portato a distinguere fra competenze tributarie (attribuite ai *Territorios Históricos*) e competenze in materia economica, attribuite alla Comunità autonoma. La stretta connessione fra le due unità era anche dimostrata dal fatto che le misure in discussione erano conformi a un *accordo di concertazione* che era stato stipulato fra il Paese basco e il Governo centrale, ma conteneva disposizioni relative ai *Territorios Históricos*. La Corte ha quindi concluso che, per valutare il grado di autonomia con il quale erano state adottate le misure di vantaggio, occorreva riferirsi al tempo stesso ai *Territorios Históricos* ed alla Comunità autonoma del Paese Basco (considerando 75). Assunto questo quadro complessivo di riferimento, la Corte ha concluso (considerando 87) che i *Territorios Históricos* e la Comunità autonoma del Paese Basco, in quanto dotati di uno statuto politico e amministrativo distinto da quello del Governo centrale, soddisfacevano il criterio dell'autonomia istituzionale.»

445La Corte, nella sentenza c.d. sentenza *Unión General de Trabajadores de La Rioja* citata, asserisce che, «come risulta dal punto 67 della citata sentenza *Portogallo/Commissione*, perché si possa ritenere adottata nell'esercizio di poteri sufficientemente autonomi, una decisione dell'autorità infrastatale deve essere stata presa senza possibilità di un intervento diretto da parte del governo centrale in merito al suo contenuto. Una siffatta autonomia procedurale non esclude che, allo scopo di prevenire i conflitti, venga istituito un procedimento di concertazione sempre che la decisione finale presa in esito a tale procedimento sia adottata dall'ente infrastatale e non dal governo centrale.»

446In tale senso si esprime la Corte di Giustizia, nella sentenza c.d. sentenza *Unión General de Trabajadores de La Rioja*, affermando che «quanto ai vari principi invocati dalla Comunidad Autónoma de La Rioja, dalla Comunidad Autónoma de Castilla y León nonché dalla Commissione, non risulta che essi ledano l'autonomia decisionale dei Territorios Históricos, ma piuttosto che ne definiscano i limiti. Così il principio di solidarietà [...] non sembra pregiudicare l'autonomia procedurale dei Territorios Históricos. Infatti, con l'imporre ad un

Infine l'*autonomia finanziaria* deve valutarsi sulla base dell'assunzione da parte dell'ente della responsabilità economica delle agevolazioni introdotte, senza che le mancate entrate conseguenti alla concessione della misura agevolativa siano compensate da trasferimenti effettuati da parte dello Stato. Occorre tuttavia rilevare che compito primario dello Stato centrale è anche quello di assicurare un livello di base di diritti e tutele comune in tutto il territorio nazionale mediante la redistribuzione della ricchezza e che, pertanto, un'interpretazione rigida dell'autonomia finanziaria significa nei fatti un'incompatibilità sistematica dei modelli di federalismo fiscale asimmetrico con il diritto comunitario.⁴⁴⁷ La questione quindi deve essere spostata sulla concreta conformazione degli strumenti perequativi, i quali dovrebbero essere ritenuti compatibili qualora non siano tali da

ente infrastatale di prendere in considerazione l'equilibrio economico delle diverse parti del territorio nazionale allorché adotta una norma fiscale si definiscono i limiti delle competenze di tale ente, anche se le nozioni utilizzate per definire i medesimi, quale la nozione di equilibrio economico, sono eventualmente elaborate nell'ambito dell'interpretazione propria del controllo giurisdizionale. Tuttavia, come affermato al punto 81 della presente sentenza, il fatto che all'atto dell'adozione di una decisione vadano osservati limiti prestabiliti non implica, in linea di principio, che venga scalfita l'autonomia decisionale dell'ente che adotta tale decisione. Quanto al principio di armonizzazione fiscale di cui all'art. 3 dell'accordo di concertazione economica, esso impone segnatamente di esercitare «una pressione fiscale effettiva globale equivalente a quella esistente nel resto dello Stato» e di rispettare e garantire «la libertà di circolazione e di stabilimento delle persone nonché la libera circolazione di merci, capitali e servizi su tutto il territorio nazionale spagnolo, senza effetti discriminatori, pregiudizio alle regole di concorrenza tra le imprese ovvero distorsioni nell'allocazione delle risorse». Sebbene sembri derivare da un principio siffatto che i Territorios Históricos non sono dotati di una competenza di grande ampiezza per quanto riguarda la pressione fiscale globale che può essere istituita dalle *normas forales*, poiché quest'ultima dev'essere equivalente a quella esistente nel resto dello Stato spagnolo, non è però contestato che la pressione fiscale globale è solo uno degli elementi da prendere in considerazione in occasione dell'adozione di una norma tributaria. I Territorios Históricos, nei limiti in cui rispettino tale principio, hanno quindi la facoltà di adottare disposizioni tributarie diverse, sotto molti profili, dalle disposizioni applicabili nel resto del suddetto Stato. In ogni caso, come risulta dal punto 67 della citata sentenza Portogallo/Commissione, il criterio essenziale per giudicare dell'esistenza di un'autonomia procedurale è non già l'ampiezza della competenza riconosciuta all'ente infrastatale, ma la possibilità per tale ente, in forza della medesima competenza, di adottare una decisione in maniera indipendente, cioè senza possibilità di un intervento diretto da parte del governo centrale in merito al suo contenuto. Ne consegue che l'obbligo, per un ente infrastatale, di prendere in considerazione l'interesse dello Stato al fine di rispettare i limiti delle competenze attribuite al medesimo ente non costituisce, in linea di principio, un elemento che lede l'autonomia procedurale di quest'ultimo allorché adotta una decisione nei limiti di tali competenze. Nelle cause principali va constatato che, come emerge dalle disposizioni nazionali applicabili e, in particolare, dagli artt. 63 e 64 dell'accordo di concertazione economica, non risulta la possibilità di un intervento diretto da parte del governo centrale nell'iter di adozione di una *norma foral* per far rispettare principi quali il principio di solidarietà, quello dell'armonizzazione fiscale o altri principi come quelli invocati dalle ricorrenti nelle cause principali. Tuttavia, se è vero che la Corte è competente ad interpretare il diritto comunitario, è il giudice nazionale ad essere competente a individuare il diritto nazionale applicabile e ad interpretarlo, nonché ad applicare il diritto comunitario alle controversie che gli sono sottoposte. Spetta quindi al giudice del rinvio, sul fondamento degli elementi esaminati nonché di tutti gli altri elementi che ritenga eventualmente rilevanti, verificare se il secondo criterio di cui al punto 67 della citata sentenza Portogallo/Commissione, cioè quello dell'autonomia procedurale, sia soddisfatto nelle cause principali.».

447CARINCI 2009, p. 373.

deresponsabilizzare l'ente sub-statale nelle proprie scelte di politica fiscale.⁴⁴⁸ Il livello regionale o locale di governo mantiene una propria responsabilità, anche a fronte delle sovvenzioni statali, ove gli strumenti apprestati dal livello centrale sono delineati in modo tale da preservare il collegamento tra vantaggio della misura e svantaggio del contesto economico sociale in ragione della minor spesa pubblica. Solo quando lo strumento perequativo mantiene intatto il rapporto tra scelta fiscale e condizione giuridica ed economica in cui operano le imprese beneficiarie, si può ritenere che esso non scenda al di sotto del limite minimo di autonomia richiesto dalla Corte perché possa non dirsi violata la disciplina sul divieto di Aiuti di Stato. L'autonomia finanziaria è quindi confermata se la perequazione è tale da compensare il minor gettito di un territorio infranzionale, rispetto ad altri del medesimo Stato, in conseguenza di una minore capacità fiscale e non per sopperire a decisioni di politica tributaria dell'ente stesso.⁴⁴⁹ Tuttavia non è mancato chi ha espresso la preoccupazione che solo gli enti sub-statali più ricchi avrebbero potuto disporre autonomamente di misure fiscali di vantaggio, poiché avrebbero potuto contribuire al fondo perequativo senza attingervi, vedendo in tale conclusione la realizzazione dell'obiettivo della concorrenza fiscale tra enti federati.⁴⁵⁰

L'interpretazione giurisprudenziale della Corte di giustizia ha mutato in modo radicale l'impostazione presentata dalla Commissione, comportando rilevanti implicazioni riguardo

448La sentenza a tal proposito precisa che, «come ha sostanzialmente rilevato l'avvocato generale al paragrafo 109 delle sue conclusioni, e contrariamente a quanto sembra sostenere la Commissione, il semplice fatto che da una valutazione complessiva dei rapporti finanziari tra lo Stato centrale ed i suoi enti infrastatali risulti che sussistono trasferimenti finanziari dal suddetto Stato verso questi ultimi non può, in quanto tale, essere sufficiente a dimostrare che tali enti non si assumono le conseguenze economiche delle misure fiscali da essi adottate e che, pertanto, non godono di un'autonomia finanziaria, dato che siffatti trasferimenti possono spiegarsi con motivi che non presentano alcun legame con le suddette misure fiscali. Nelle cause principali è pacifico che le competenze dei Territorios Históricos hanno segnatamente, quali limiti, i vari principi invocati dinanzi alla Corte e, più particolarmente, quello dell'armonizzazione fiscale. Tenuto conto di tali limiti, occorre esaminare se norme *forales* adottate dai Territorios Históricos potrebbero comportare compensazioni occulte in settori quali la previdenza sociale e la garanzia, da parte dello Stato spagnolo, di un servizio pubblico minimo, o anche nel funzionamento del Fondo di compensazione interterritoriale, come in particolare afferma la Commissione. Occorre constatare al riguardo che quest'ultima non ha esplicitato in maniera precisa le sue asserzioni.»

449ROCI 'O GONZÁLEZ 2010, p. 881.

450VEZZOSO 2009, p. 506; conformemente si esprime ROCI 'O GONZÁLEZ 2010, p. 881 il quale afferma che «se, da un lato, sarà più probabile che superino il *test* dell'autonomia finanziaria le regioni più ricche, dal momento che esse, in genere, ricevono meno fondi dallo Stato, dall'altro sarà sufficiente anche una compensazione di minore rilievo economico, purché collegata all'esercizio dell'autonomia, per fari riconoscere un aiuto vietato. Va anche detto, però, che la valutazione concreta della relazione causa-effetto tra l'introduzione di agevolazioni locali che diminuiscono il gettito fiscale, da un lato, e il trasferimento di fondi da parte dello Stato, dall'altro, è, senza dubbio, un'operazione di grande complessità.»

alla possibilità degli enti sub-statali di adottare politiche agevolative nei sistemi decentralizzati asimmetricamente all'interno dei vari Stati membri.⁴⁵¹ Si è così sostenuto che potesse ravvisarsi una piena compatibilità del federalismo fiscale con la disciplina comunitaria relativa agli Aiuti di Stato, sia per quanto riguarda il modello simmetrico sia quello asimmetrico e anche in presenza di trasferimenti di risorse con funzioni perequativa. La condizione richiesta, soddisfatta ontologicamente per quanto riguarda il federalismo simmetrico e da verificare in concreto per quanto riguarda quello asimmetrico, è la permanenza della piena e trasparente responsabilità politica e finanziaria correlata all'autonomia tributaria dell'ente. Non si può tuttavia tralasciare che, di fatto, una siffatta richiesta “forte” di autonomia frustra i concreti tentativi degli enti sub-statali che hanno cercato di esercitare la propria autonomia nella previsione di misure, poi qualificate vietate in quanto Aiuti di Stato incompatibili.

Una volta esclusa la selettività territoriale, considerando che il territorio di comparazione non deve essere considerato quello nazionale bensì quello dell'ente autonomo, sarà rispetto a quest'ultimo che andrà verificata l'esistenza di un'eventuale selettività materiale. Il vincolo del divieto di Aiuti di Stato a selettività materiale potrebbe quindi essere comunque limitativo dell'autonomia tributaria regionale e locale, anche a causa dell'ampia interpretazione fornita da parte della Corte che non tiene in considerazione lo scopo della misura bensì solo l'effetto,⁴⁵² ad eccezione dei casi in cui gli scopi siano quelli per i quali sia prevista in sede comunitaria un'espressa deroga.⁴⁵³

451ROCI 'O GONZÁLEZ 2010, p. 881.

452La sentenza C-409/00 della Corte di Giustizia europea infatti afferma che «Orbene, tali fini, per legittimi che siano, ed anche a supportarli sussistenti, sono irrilevanti in fase di valutazione di una misura statale alla luce dell'art. 92, n. 1, del Trattato CE, come ricordato al punto 46 della presente sentenza. [...] Inoltre, il fatto che, nell'ambito dell'accordo sulle sovvenzioni, gli aiuti controversi non sarebbero eventualmente considerati come una «sovvenzione specifica» non può ridurre la portata della definizione della nozione di aiuti di Stato di cui all'art. 92, n. 1, del Trattato CE.».

453CARINCI 2009, pp. 374 e ss., il quale, a p. 376, precisa che «la sicura applicazione del divieto di aiuti materialmente selettivi anche con riferimento ai regimi fiscali propri degli enti infrastatali, trova del resto conferma nella prassi della Commissione. Nella Decisione dell'8 febbraio 2007 (IP/07/159), la Commissione ha così ritenuto incompatibili con le regole sugli Aiuti di Stato gli incentivi fiscali (esenzione quinquennale dal pagamento dell'IRAP e riduzione aliquota IRAP) disposti dalla Regione Sicilia con leggi regionali n. 21 del 29 dicembre 2003 e n. 17 del 31 dicembre 2004, proprio perché considerati aiuto al funzionamento sotto forma di riduzioni selettive degli oneri fiscali normalmente sostenuti dalle società nello svolgimento delle loro attività. Nella Decisione C(2006) 3213 del 19 luglio 2006, invece, la Commissione, nel riconoscere la compatibilità con il divieto di Aiuti di Stato della riduzione dell'aliquota IRAP disposta dalla regione Friuli-Venezia-Giulia, ha espressamente chiarito che: “*se le singole regioni dovessero [...] stabilire aliquote di imposta per determinati settori e soggetti passivi inferiori alla loro normale aliquota regionale, siffatte riduzioni dell'aliquota di per sé costituirebbero un Aiuto di Stato soggetto a notifica*” (punto 27). Soprattutto,

Occorre infine sottolineare che la natura selettiva dell'aiuto cessa di essere tale in presenza di una causa di giustificazione, quali le misure motivate dalla natura e dalla struttura del sistema, nonché quelle rispondenti ai principi informatori o basilari del sistema dello Stato membro. L'attività della Commissione e della Corte di Giustizia hanno delineato i concetti in oggetto fornendo una interpretazione degli stessi.

Il divieto di Aiuti di Stato pertanto opera, nell'ambito tributario, non in modo generalizzato, ma solamente in relazione a trattamenti discriminatori i quali si dimostrino anche non conformi a principi caratterizzanti il sistema stesso. Si concede così agli Stati di introdurre misure fiscali selettive purché rispondenti ai principi generali dei propri sistemi giuridici.⁴⁵⁴ Si potrebbe così arrivare a sostenere che tale circostanza consenta di istituire regimi speciali giustificati dal principio di capacità contributiva.⁴⁵⁵

Anche al livello oggetto della presente indagine è necessario procedere all'analisi dei principi generali e strutturali dell'ente di riferimento per distinguere le misure che alterano il mercato, così idonee a configurare un Aiuto di Stato vietato, da quelle che invece sono espressione di un sistema di valori caratterizzanti un dato livello territoriale. Le misure selettive statali applicate nell'ambito degli enti quali partizioni dello Stato saranno compatibili con il diritto dell'Unione, perché giustificate, ove risultino coerenti con la natura e la struttura del sistema stesso; mentre quelle applicate da parte degli enti sub-statali stessi, quali autonomie, dovranno essere espressione dei principi generali del sistema territoriale o necessari per il suo

è significativo che l'applicazione del Regolamento (CE) n. 800/2008 della Commissione del 6 agosto 2008, dinanzi citato, sia stata espressamente esclusa per i regimi di aiuti regionali relativi a settori specifici di attività economiche nell'ambito manifatturiero o dei servizi [...]. E questo per l'espressa ragione che quando un regime di aiuti regionali, pur prefiggendosi obiettivi regionali, è destinato a particolari settori dell'economia, gli obiettivi e i probabili effetti del regime finiscono (o minacciano di finire) per essere settoriali piuttosto che orizzontali, con ciò facendo venire meno la giustificazione all'esonero dall'obbligo di notifica ex art. 87, par. 3, del Trattato. L'unica eccezione è contemplata per il settore del turismo e quindi per gli aiuti alle attività turistiche, cui viene riconosciuto, dallo stesso regolamento, "*un effetto particolarmente positivo sullo sviluppo regionale*". Ma, appunto, si tratta di un'eccezione, a conferma che la selettività materiale rappresenta un sicuro e sempre più pregnante vincolo all'esercizio di poteri di autonomia impositiva degli enti infrastatali.»

454BIZIOLI 2008, afferma a p. 175 che «l'art. 87 del Trattato Ce lascia margini significativi alla discrezionalità al legislatore statale nella definizione del dovere tributario conformemente ai propri principi costituzionali. Anche le disposizioni fiscali selettive, sia sul piano generale sia su quello territoriale, possono trovare giustificazione sia ai sensi dei para. 2 e 3 dell'art. 87 sia in ragione della "natura o la struttura" del sistema (o sottosistema) tributario in cui sono inserite.»

455BIZIOLI 2008, a p. 173, completa asserendo che «la progressività del sistema, la determinazione dei criteri di ammortamento e l'esenzione per gli enti non profit rientrano, senza dubbio, nella piena potestà degli stati membri di determinare le caratteristiche del proprio sistema tributario e, quindi, non si possono considerare, per definizione, aiuti di stato.»

funzionamento.⁴⁵⁶ Tuttavia, nell'analisi dei tributi previsti da enti sub-statali, la giurisprudenza della Corte di giustizia⁴⁵⁷ è stata piuttosto cauta nel valutare come giustificabili le misure in virtù con la coerenza della natura e della struttura del sistema; pertanto si può sostenere che nemmeno la previsione delle cause di giustificazione consente ai livelli inferiori di governo di ritagliarsi idonei spazi di manovra e di esprimere così una vera e propria autonomia tributaria. Non volendosi limitare ad affrontare esclusivamente la cosiddetta *pars destruens* concernente l'influenza dell'ordinamento dell'Unione sull'autodeterminazione degli enti sub-statali e sulla possibilità di applicare concretamente un concetto di territorialità come più volte descritto, si

456MICELI 2014 a, P. 152.

457Un'interessante pronuncia della Corte di giustizia in merito al tema degli Aiuti di Stato è quella emessa in esito al procedimento C-196/08 avente ad oggetto, tra le altre questioni, l'interpretazione del Trattato per valutare se la normativa tributaria di un'autorità regionale che istituisca un'imposta regionale sullo scalo, quale quella prevista all'articolo 4 della legge della Regione Sardegna n. 4/2006, che grava unicamente sugli esercenti aventi il loro domicilio fiscale fuori dal territorio regionale, costituisca una misura di Aiuto di Stato a favore delle imprese stabilite sullo stesso territorio. La Corte, in quella sede, ricorda anzitutto che secondo la propria giurisprudenza la qualificazione di una misura quale aiuto ai sensi del Trattato presuppone che sia soddisfatto ognuno dei quattro criteri cumulativi sui quali si fonda la relativa disciplina: in primo luogo, deve trattarsi di un intervento dello Stato ovvero effettuato mediante risorse statali; in secondo luogo, tale intervento deve poter incidere sugli scambi tra gli Stati membri; in terzo luogo, deve concedere un vantaggio al suo beneficiario; e, in quarto luogo, deve falsare o minacciare di falsare la concorrenza. È pacifico che l'imposta sarda risponde al secondo e al quarto criterio in quanto essa incide sui servizi forniti in relazione allo scalo di aeromobili e di unità da diporto, che riguardano il commercio intracomunitario, e che siffatta imposta, attribuendo un vantaggio economico agli operatori stabiliti in Sardegna può falsare la concorrenza. Le questioni relative all'interpretazione delle norme in materia di Aiuti riguardano quindi l'applicazione degli altri due criteri di qualificazione dell'imposta regionale sullo scalo come aiuto di Stato. La Corte, previa analisi di entrambe le fattispecie in oggetto, afferma, da un lato, che una normativa tributaria quale quella sarda che conceda a talune imprese un non assoggettamento all'imposta costituisce un aiuto di Stato, pur non comportando un trasferimento di risorse statali, in quanto consiste nella rinuncia da parte delle autorità interessate al gettito tributario che di norma avrebbero potuto riscuotere. Dall'altro lato, la stessa afferma che, al fine di valutare la selettività di una misura adottata da un ente infrastatale avente uno statuto autonomo rispetto al governo centrale, come quello di cui gode la Regione Sardegna, occorre esaminare se, tenuto conto dell'obiettivo perseguito da detta misura, questa costituisca un vantaggio per talune imprese rispetto ad altre imprese che si trovino, all'interno dell'ordinamento giuridico nel quale l'ente esercita le sue competenze, in una situazione fattuale e giuridica analoga. Occorre quindi stabilire se, tenuto conto delle caratteristiche dell'imposta regionale sullo scalo, le imprese aventi il domicilio fiscale fuori dal territorio regionale siano, rispetto all'ambito giuridico di riferimento, in una situazione fattuale e giuridica paragonabile a quella delle imprese stabilite sullo stesso territorio. La Corte tuttavia constata che, tenuto conto della natura e della finalità di detta imposta, tutte le persone fisiche e giuridiche che fruiscono dei servizi di scalo in Sardegna sono in una situazione oggettivamente paragonabile indipendentemente dal luogo in cui risiedono o sono stabilite. Ne consegue che la misura non può essere considerata generale, poiché essa non si applica a tutti gli esercenti di aeromobili e di imbarcazioni da diporto facenti scalo in Sardegna. Per quanto precedentemente osservato, la Corte conclude che la normativa europea in materia di Aiuti di Stato deve essere interpretata nel senso che una normativa tributaria di un'autorità regionale che istituisca un'imposta sullo scalo, la quale grava unicamente sulle persone fisiche e giuridiche aventi il domicilio fiscale fuori dal territorio regionale, costituisce una misura di aiuto di Stato a favore delle imprese stabilite su questo stesso territorio. L'autonomia tributaria dell'ente sub-statale, il quale essendo una Regione a statuto speciale dovrebbe godere di una libertà ancora maggiore rispetto alle altre articolazioni dello Stato italiano, viene così limitata dalla disciplina europea in materia di Aiuti di Stato, così come interpretata dalla giurisprudenza della Corte di giustizia.

può anche rilevare quella che potrebbe essere definita come la cosiddetta *pars costruens*.

La Corte di Giustizia ha riconosciuto la coerenza rispetto all'ordinamento comunitario in materia di Aiuti di Stato di talune fattispecie infranazionali solo quando hanno incarnato un modello *forte* di autonomia, indicando le condizioni da rispettare – autonomia istituzionale, autonomia decisionale e autonomia finanziaria – per non rischiare di incorrere nella propria censura. Da questo punto di vista, lungi dal disinteressarsi del problema degli enti sub-statali, l'ordinamento sovranazionale sembra esaltare un concetto di autonomia che, per poter essere considerato tale e, quindi, legittimo, deve concretarsi in una serie di specifiche caratteristiche. Inoltre è possibile verificare come l'Unione intervenga perlopiù di fronte a situazioni in cui si pongono problemi di asimmetria tra i livelli istituzionali e non nei casi in cui tutti gli organi di un dato ordinamento beneficino di pari grado di differenziazione. Se da un lato quindi si è potuto riscontrare un ostacolo nella definizione dell'autogestione degli enti sub-statali, proprio a causa delle censure della Corte di Giustizia, dall'altro lato non si può ignorare l'emergere di un significativo interesse dell'Unione di fronte ai problemi delle realtà locali e all'estrinsecazione della teoria della territorialità ma, ed è questo l'aspetto forse più interessante, la tutela dell'autonomia è garantita, oltre che permessa, solo nelle sue espressioni più autentiche.

Dall'altro punto di vista, l'analisi condotta consente di immaginare una compatibilità delle misure di vantaggio con l'ordinamento europeo ogniqualvolta l'ente istituisca la misura in modo coerente con la natura e la struttura, nonché con i principi informatori o basilari del sistema dello stesso. Grazie al meccanismo delle cause di giustificazione l'autonomia, la quale indubbiamente esprime l'identità di un ente, potrebbe tornare a emergere e ad essere essa stessa la motivazione per la conformità all'Unione, alla condizione però che le motivazioni che ne stanno alla base superino in vaglio di compatibilità che l'ordinamento europeo opera per mezzo della giurisprudenza della Corte di Giustizia.

10. Autonomia come violazione dei vincoli europei: armonizzati

L'armonizzazione fiscale in relazione all'imposizione indiretta costituisce uno degli obiettivi fondamentali dell'Unione al fine di realizzare la corretta espressione del mercato interno e della tutela dei principi fondamentali posti a sua garanzia. Per valutare l'influenza dell'Unione

europea nei confronti degli spazi di autonomia degli enti sub-statali l'armonizzazione, e la relativa disciplina positiva, assume un ruolo fondamentale. Il mercato europeo, per poter essere qualificato unico e come tale per essere la massima espressione degli obiettivi dell'Unione, deve potersi svolgere in un territorio senza barriere e senza impedimenti per gli scambi. Come si vedrà infatti lo spazio ove realizzare le libertà economiche europee non è solo quello delineato dai – proibiti – confini tra gli Stati membri, ma è un unico territorio dove assumono importanza anche le partizioni interne nazionali. Gli enti territoriali quindi non risultano indifferenti all'Unione perché, analogamente a quanto previsto per gli Stati membri, una limitazione degli scambi in relazione al proprio ambito di competenza potrebbe pregiudicare l'effettiva realizzazione di un mercato interno così come voluto dall'ente sovranazionale e così come realizzato primariamente con la previsione dei fenomeni dell'armonizzazione fiscale.

In primo luogo, si deve sottolineare che il divieto di istituzione di dazi e di imposte ad effetto equivalente è funzionale all'abolizione delle frontiere e all'affermazione della libera concorrenza. L'obiettivo fondante rivolto alla creazione di un mercato unico all'interno del territorio europeo non potrebbe infatti compiersi se non eliminando l'imposizione al momento del passaggio delle merci tra uno Stato membro e l'altro. Occorre infatti ricordare che l'Unione europea è nata come unione economica che, pur avendo assunto nel tempo molteplici e ulteriori finalità, si basa in prima istanza su un mercato che sempre più deve funzionare come un mercato interno analogamente a quello che si verifica nei vari ordinamenti nazionali. In secondo luogo, l'azione europea si è sviluppata in due direzioni: da un lato è stato adottato un modello impositivo unitario per l'IVA, considerata la principale imposta destinata a regolare la circolazione sia di beni e sia di servizi; dall'altro lato si è proceduto alla diminuzione delle differenze nell'attuazione di una disciplina uniforme per le imposte di fabbricazione e consumo, nonché per la tassazione della circolazione dei capitali.⁴⁵⁸

458 VERRIGNI 2007, p. 251, afferma che «sin dalle fasi iniziali della Comunità economica europea le imposte indirette sono state oggetto di un intenso processo di armonizzazione. Come è noto l'armonizzazione viene identificata come un valore primario del processo di integrazione comunitaria, poiché è idonea ad influire in modo determinante sul funzionamento del mercato interno. È evidente che sistemi fiscali differenziati fra gli Stati in tema di imposte sugli affari e sui consumi andrebbero ad incidere su un assetto regolamentare ove maggiormente acuta è la sensibilità economica e, pertanto, potrebbero facilmente ingenerare meccanismi distorsivi. Non è dunque casuale che l'attenzione comunitaria sia stata focalizzata innanzitutto sul settore dell'imposizione indiretta, con specifico riferimento alla imposta sulla cifra di affari ed alle accise, stante l'idoneità di queste forme di imposizione ad influenzare il prezzo di un bene o di un servizio, alterando di conseguenza la trasparenza e l'uniformità del mercato. Per l'Iva, sin dall'inizio, si è pensato ad un sistema unico di intuibile originalità, mentre per le accise si è preso spunto dai modelli già presenti negli ordinamenti

Le fattispecie in analisi possono quindi essere considerate i tributi emblematici dell'armonizzazione positiva, poiché, nella realizzazione degli scopi essenziali dei Trattati, hanno influito profondamente sui sistemi fiscali degli Stati membri. Occorre sottolineare che essi sono, di fatto, strumenti per garantire la piena realizzazione di un mercato interno, piuttosto che per la creazione di un determinato sistema fiscale; tuttavia resta il dato che, per IVA, accise e imposte doganali, l'armonizzazione non si limita a disciplinare aspetti parziali di un prelievo per evitarne strutture distorsive, ma determina integralmente il tributo in maniera vincolante per gli Stati membri. Con queste tipologie di entrate si realizza un sistema di imposte sui consumi le quali colpiscono in maniera coordinata beni e servizi, all'interno del territorio europeo, e si garantisce la creazione di un assetto neutrale, trasparente, efficiente alla crescita degli scambi e alla parità di condizioni tra operatori economici. La potestà normativa degli Stati e degli enti sub-statali in tali ambiti è fortemente limitata, perché imposte sui consumi diverse da quelle disciplinate in ambito europeo non possono essere istituite se non a certe condizioni dettate dalla stessa Unione. Per questa gamma di prelievi si può senz'altro ammettere che la politica fiscale si sia espressa in modo pieno, raggiungendo livelli elevati sia per quanto riguarda l'armonizzazione delle legislazioni sia sotto il profilo del raggiungimento di quegli scopi di politica economica ai quali tali tributi sono funzionali.⁴⁵⁹

In capo agli enti sub-statali sorgono varie tipologie di obblighi per quanto riguarda questa categoria di tributi, a seconda delle varie normative che entrano in gioco; tuttavia l'insieme di tali fattispecie costituisce un disegno unitario, volto appunto alla realizzazione tendenziale di una imposizione uniforme sui consumi e sulla circolazione di beni e servizi all'interno del territorio dell'Unione.⁴⁶⁰ Gli enti sono quindi dotati di una posizione attiva per il perseguimento degli obiettivi prima citati, dovendo osservare i medesimi vincoli dello Stato, dal momento che anch'essi possono essere dotati di poteri impositivi .

1. *Imposte ad effetto equivalente ai dazi e unione doganale*

Il divieto di istituzione di dazi e di imposte ad effetto equivalente, così come l'adozione di una

degli Stati membri.».

459BASILAVECCHIA 2009 b, p. 361.

460VERRIGNI 2007, p. 251, conferma che «nel processo di armonizzazione europea come per l'Iva, anche per le accise, si è imposta l'elaborazione di principi comuni, in relazione alla struttura, nonché alla misura delle aliquote. I modelli comunitari applicabili all'Iva ed alle accise, presentando una fisionomia per certi versi simile, possono condurre ad affermare la presenza di un sistema organico di tassazione dei consumi.».

tariffa doganale comune nei rapporti con i Paesi terzi, sono direttamente posti a tutela di uno degli obiettivi fondamentali dell'Unione europea di abolizione delle frontiere e di affermazione della libera concorrenza. Le disposizioni di cui agli articoli 30 e seguenti del TFUE concernono letteralmente solo gli Stati membri, ma le prescrizioni ivi indicate valgono anche per gli enti sub-statali sebbene si possa verificare un mero passaggio nazionale delle merci, poiché esiste un unico territorio delimitante uno spazio doganale unitario. Come precedentemente anticipato, infatti, la realizzazione di un mercato interno può portarsi a compimento solo mediante la creazione di uno spazio senza alcun tipo di frontiera, indipendentemente dalla caratterizzazione nazionale o sub-statale. Quello che si vuole garantire non è tanto la possibilità di esercitare liberamente gli scambi tra Stato e Stato, bensì la realizzazione di uno spazio in cui ovunque non vi siano limiti alla circolazione. Il divieto di dazi e di imposte ad effetti equivalenti, nonché l'unione doganale sono istituti immaginati dalla disciplina positiva europea e interpretati dalla Corte di Giustizia proprio nell'ottica di una massima realizzazione dell'unione economica all'interno del territorio europeo. L'applicabilità di tali istituti anche ai livelli inferiori di governo, tuttavia, influenza in modo significativo sulle loro possibilità di autodeterminazione tributaria, poiché più volte la giurisprudenza della Corte ha considerato fattispecie sub-statali incompatibili con il diritto dell'Unione proprio a causa della violazione della normativa in oggetto.

Alla base del principio fondamentale dell'Unione di libera circolazione delle merci all'interno del territorio europeo si trova l'istituto dell'*abolizione dei dazi doganali e delle tasse aventi effetto equivalente* sugli scambi tra gli Stati membri. Le norme in oggetto sono considerate fondamentali del sistema e sono provviste di effetto diretto nonostante siano rivolte agli Stati e non direttamente ai singoli.

La nozione di tassa di effetto equivalente ai dazi doganali è stata oggetto di studio da parte della giurisprudenza della Corte di giustizia europea numerose volte, la quale ne ha progressivamente definito gli elementi essenziali.⁴⁶¹ Essa si può definire come quell'onere

⁴⁶¹TESAURO 2012, che a p. 381 precisa che «in un primo tempo, l'ipotesi di tassa di effetto equivalente è stata collegata, almeno nella sostanza ed in relazione a casi di specie, al trattamento discriminatorio dei prodotti importati rispetto ai prodotti nazionali. Successivamente, è stato peraltro precisato che l'abolizione delle barriere doganali non ha tanto e/o solo l'obiettivo di colpire gli intenti protezionistici eventualmente perseguiti dagli Stati; il fine è viceversa quello di dare una portata generale al divieto, per assicurare in generale la libera circolazione delle merci. D'altra parte, il problema si è posto proprio rispetto ad ipotesi in cui non vi erano prodotti nazionali concorrenti sui quali si potesse misurare l'elemento della discriminazione.».

pecuniario che, a prescindere dalla denominazione o dalla struttura, è direttamente o indirettamente collegato all'importazione o all'esportazione di un prodotto, anche qualora venga imposto in un momento diverso. Si tratta quindi di qualsiasi onere pecuniario che, pur non essendo un vero e proprio dazio doganale, comporta sugli scambi intracomunitari gli stessi effetti restrittivi, in quanto imposto per il fatto che il prodotto ha varcato il confine di uno Stato membro e sia tale da elevarne il costo o da aggravare i relativi adempimenti amministrativi o burocratici.⁴⁶²

Ai fini della presente indagine, occorre ribadire che il divieto di tasse aventi effetto equivalente ai dazi doganali opera non solo nei confronti dell'intero territorio nazionale, ma anche nel caso in cui l'onere sia imposto in ragione dell'introduzione del prodotto in una zona limitata quale una Regione o un Comune. La Corte di giustizia, per mezzo della sua opera di completamento della disciplina dell'ordinamento europeo, ha confermato tale interpretazione con alcune pronunce.⁴⁶³

Per valutare l'applicabilità del divieto in esame anche agli enti sub-statali occorre ricordare che la giustificazione dell'istituzione comunitaria del divieto di ogni dazio doganale tra Stati membri va ricercata nel fatto che gli oneri pecuniari, seppur minimi ma applicati in ragione del passaggio delle frontiere, costituiscono un ostacolo per la circolazione delle merci. Un'imposta riscossa per il passaggio di una frontiera interna a uno Stato, per il fatto dell'introduzione o della fuoriuscita di beni rispetto una partizione territoriale, produce quindi un ostacolo alla libera circolazione delle merci di gravità almeno pari a quella di un'imposta riscossa alla frontiera nazionale a causa dell'introduzione dei prodotti nel complesso del territorio dello Stato membro. L'esigenza di tutelare la concorrenza e il corretto funzionamento del mercato interno quindi non permette di distinguere tra frontiere di carattere

⁴⁶²La portata ampia della nozione di imposta a effetto equivalente a un dazio e il carattere fondamentale del divieto a cui si ricollega lasciano poco spazio per eventuali deroghe, le quali sono molto limitate e di stretta interpretazione; tra queste si possono annoverare gli oneri pecuniari richiesti dall'amministrazione a fronte di un servizio prestato in favore e nell'interesse dell'importatore o dell'esportatore, oppure gli oneri imposti in base a normative dell'Unione che devono comunque essere proporzionati al costo effettivo del servizio ovvero imposti da convenzioni internazionali che favoriscano la libera circolazione delle merci, oppure, ancora, gli oneri facenti parte di un sistema generale di tributi interni che colpisca con uguali criteri sia il prodotto importato sia quello nazionale (TESAURO 2012, pp. 380 e ss.).

⁴⁶³La sentenza relativa alla causa C-163/90 ha considerato quale tassa di effetto equivalente a un dazio all'importazione un'imposta proporzionale al valore in dogana dei beni, che era riscossa da uno Stato membro sulle merci importate da un altro Stato membro all'atto della loro introduzione in una Regione del territorio del primo Stato membro, nonostante il fatto che essa colpisse altresì le merci introdotte in tale Regione in provenienza da un'altra parte di quello stesso Stato.

nazionale e frontiere di carattere interne. Il pregiudizio arrecato da un prelievo che si pone quale dazio interno o quale imposta ad effetti equivalenti interna nei confronti dell'unitarietà del territorio europeo quale mercato interno, pertanto, non è sminuito dalla circostanza che essi possano colpire, oltre alle merci provenienti da un altro Stato membro, anche quelle derivanti da altre parti del territorio del medesimo Stato.⁴⁶⁴

Poiché il principio dell'unione doganale si estende al complesso degli scambi di merci, esso esige che sia garantita in generale la libera circolazione delle merci all'interno dell'Unione e non esclusivamente il commercio tra Stati. Fondamentale è quindi la differenza concettuale che si pone tra un sistema che abolisce le frontiere per agevolare i commerci tra gli Stati nazionali e un sistema, quale quello dell'Unione europea, che vuole garantire la creazione di un nuovo tipo di mercato che si sovrappone e si sostituisce a quelli nazionali al fine di creare un unico spazio di libertà degli scambi. Il Trattato contempla espressamente solamente gli scambi tra Stati membri in quanto il suo redattore presupponeva l'assenza di fattispecie che avessero il carattere di dazi doganali all'interno dei singoli Stati. Poiché l'assenza di tali tipologie di imposte è un presupposto indispensabile alla realizzazione di un'unione doganale che copra il complesso degli scambi di merci, sia al di fuori sia all'interno degli Stati membri, la disciplina europea ne implica parimenti il divieto.⁴⁶⁵

464 Si può ricordare la sentenza derivante dalle cause riunite C-485/93 e C-486/93 aventi ad oggetto alcuni tributi comunali all'importazione nel Dodecaneso. L'arcipelago è stato retto fino al 1946 dall'amministrazione italiana, la quale aveva precedentemente previsto l'imposizione di un'imposta, avente la natura del dazio, sui beni di consumo importati ed esportati e aveva autorizzato la riscossione dei medesimi da parte dei Comuni della zona. Dopo l'annessione del Dodecaneso alla Grecia tali imposte comunali sono state mantenute in vigore in forza di una serie di disposizioni normative elleniche. La Corte, richiamandosi al proprio precedente C-163/90, conferma che un tributo riscosso in base al valore delle merci da uno Stato membro per le merci importate da o esportate verso un altro Stato membro a motivo del loro ingresso in o della loro fuoriuscita da una Regione determinata del primo Stato membro costituisce una tassa di effetto equivalente a un dazio doganale all'importazione o all'esportazione, pur se detto onere fiscale gravi anche sulle merci che giungono in o che partono da questa Regione da o verso altre parti del territorio dello stesso Stato membro e benché le merci esportate verso o importate da le Regioni di cui trattasi siano parimenti colpite da un tributo riscosso in base al valore.

465 Sulla questione la Corte di giustizia europea si è pronunciata con la sentenza in esito ai procedimenti riuniti C-363/93, C-407/93, C-408/93, C-409/93, C-410/93 e C-411/93. In tale occasione era stato posto all'attenzione del giudice europeo il regime dei dazi di mare che si applica alle merci in provenienza da altre Regioni del territorio francese, in modo tale che la situazione sia completamente circoscritta all'interno di tale Stato membro. Si era cercato di obiettare che, in virtù di tale mera rilevanza interna, le disposizioni di diritto primario che impongono agli Stati membri taluni divieti, per quanto riguarda le loro reciproche relazioni, non sono applicabili. A sostegno della legittimità di una siffatta fattispecie era stato poi stato affermato che la compromissione degli scambi intracomunitari è un fattore essenziale per l'applicazione delle disposizioni del Trattato sulla libera circolazione delle merci e che, pertanto, la disciplina così prevista non potrebbe applicarsi quando le merci circolano tra due località del territorio di uno stesso Stato membro. La Corte espressamente afferma che tali argomenti, a sostegno della non incompatibilità dei dazi di mare francesi rispetto all'ordinamento europeo, non

L'Atto unico europeo nel 1986 ha inserito nel Trattato CEE una norma che stabiliva come obiettivo l'instaurazione di un mercato interno entro il 31 dicembre 1992. L'articolo 26, par. 2, del TFUE (ex art. 14, n. 2, CE) definisce il mercato interno come «uno spazio senza frontiere interne, nel quale è assicurata la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali», senza distinguere tra frontiere tra gli Stati e frontiere all'interno degli Stati. L'assenza di tasse, sia tra gli Stati che all'interno degli Stati, che presentino le caratteristiche di un dazio doganale o di una tassa di effetto equivalente costituisce un presupposto indispensabile alla realizzazione di un'unione doganale nella quale sia assicurata la libera circolazione delle merci.⁴⁶⁶

Nonostante difficilmente si possano trovare tributi sub-statali che incidono esclusivamente sui commerci intranazionali cosicché, di fatto, la tutela degli scambi è sempre di fatto messa in

possono essere accolti. La stessa quindi ribadisce che la giustificazione del divieto dei dazi doganali e delle tasse a effetto equivalente va ricercata nell'ostacolo che gli oneri pecuniari applicati in ragione del passaggio delle frontiere costituiscono per la circolazione delle merci. Un tributo riscosso presso una frontiera regionale per il fatto dell'introduzione di beni in una zona territorialmente limitata di uno Stato membro pregiudica l'unicità del territorio doganale comunitario e costituisce, a parere della Corte, un ostacolo alla libera circolazione delle merci di gravità almeno pari a quella di un tributo riscosso alla frontiera nazionale a seguito dell'introduzione dei prodotti nel complesso del territorio di uno Stato membro. Pertanto il pregiudizio arrecato dall'istituzione di una frontiera doganale regionale all'unicità del territorio doganale comunitario non cambia sia che detto tributo colpisca prodotti nazionali, sia che colpisca prodotti provenienti da altri Stati membri.

466La Corte di giustizia precisa la funzione di tutela del mercato interno delle disposizioni in esame, confermando quanto detto nelle sue precedenti sentenze e offrendo un quadro più completo dell'argomento, con la sentenza in esito alla causa C-72/03. In tale procedimento era stata posta in dubbio la compatibilità con il diritto comunitario di una tassa applicata e riscossa dal Comune di Carrara sui marmi estratti nel suo territorio e originata dal loro trasporto oltre i confini comunali, la quale era regolata in base ad apposito regolamento da deliberarsi dal Consiglio comunale previo consulto delle parti sociali. Si precisa che la normativa prevedeva che i marmi estratti e utilizzati nel territorio del Comune fossero esentati dalla tassa, così come sarebbero potute essere previste esenzioni per i marmi utilizzati o lavorati nei Comuni limitrofi a quello di Carrara. Il giudice del rinvio chiedeva se una tassa come precedentemente caratterizzata potesse costituire una tassa avente effetti equivalente a un dazio doganale. Il governo italiano e il Comune di Carrara sostenevano che il tributo era indistintamente applicabile ai marmi esportati in altri Stati membri e a quelli indirizzati verso altre zone del territorio italiano. Essi quindi asserivano che, poiché la tassa non colpiva esclusivamente i beni destinati all'esportazione, essa non avrebbe potuto essere considerata rientrante nell'ambito di applicazione del divieto di istituire e mantenere tasse a effetto equivalente a dazi doganali. I medesimi obiettavano infatti che la disciplina europea in oggetto avrebbe dovuto riguardare solamente i dazi doganali e le tasse a effetto equivalente negli scambi tra Stati membri. La Corte, per contro, ha ribadito le proprie precedenti interpretazioni affermando che un onere pecuniario, anche se minimo, imposto unilateralmente, a prescindere dalla sua denominazione e dalla sua struttura, e gravante sulle merci nazionali o estere a causa del fatto che varcano una frontiera, se non è un dazio doganale vero e proprio, costituisce una tassa di effetto equivalente. La giustificazione della normativa europea va infatti ricercata nell'ostacolo che oneri pecuniari imposti a causa del passaggio di una frontiera costituiscono per la circolazione delle merci. Il principio stesso dell'unione doganale esige che sia garantita in generale la libera circolazione delle merci non solo nell'ambito del commercio tra Stati, ma più ampiamente su tutto il territorio dell'unione doganale. A parere della Corte la normativa positiva in tale materia contempla espressamente solo gli scambi tra Stati membri perché gli autori del Trattato hanno presupposto l'assenza di tasse che abbiano il carattere di dazi doganali all'interno di tali Stati.

pericolo,⁴⁶⁷ si deve osservare che l'incompatibilità con l'ordinamento comunitario si verifica anche per quelle fattispecie che potrebbero effettivamente colpire esclusivamente gli scambi tra luoghi siti all'interno del medesimo Stato. In tal modo pare emergere un concetto di territorio europeo, ove si realizza il mercato interno, che assume una sua importanza indipendentemente dal riflesso sugli scambi tra diversi Stati membri dell'Unione. Se infatti il divieto di tasse a effetto equivalente a un dazio doganale opera anche in relazione a fattispecie puramente interne, non sarà più il valore fondamentale della libertà degli scambi con altri Stati membri a guidare l'interprete, bensì la necessità che non siano posti ostacoli alla libertà di scambi *tout court* all'interno di un unico mercato europeo. Alla luce di questo si può rilevare che l'inibizione dell'autonomia degli enti sub-statali, a causa delle norme in materia di divieto di dazi e di imposte ad effetto equivalente, assume una dimensione completa, poiché interviene non solo quando la fattispecie interessa Stati membri diversi da quelli di cui fanno parte gli enti impositori, ma anche per quelle situazioni meramente interne che potrebbero immaginarsi escluse dall'interesse comunitario. La definizione stessa di mercato interno e la sua interpretazione effettuata ad opera della Corte di giustizia conducono invece alla presa di posizione dell'ordinamento europeo per qualsiasi fattispecie impositiva di qualsiasi livello di governo.

Quanto osservato conferma, in un qualche modo, il punto di partenza: la volontà di creare un mercato interno quale spazio senza frontiere, nel quale è assicurata la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali. Si riconosce in tal modo l'altro fattore che, insieme al divieto di dazi e di tasse di effetto equivalente, si pone a tutela dell'unione doganale: l'adozione di una *tariffa doganale comune* nei rapporti degli Stati membri con i paesi terzi.

La giurisprudenza della Corte di giustizia europea⁴⁶⁸ ha precisato come debba intendersi il rapporto tra la creazione di un mercato interno e l'unione doganale. Quest'ultima, che il Trattato estende al complesso degli scambi di merci, comporta una tariffa doganale comune,

⁴⁶⁷La Corte di Giustizia, nella causa C-72/03, sottolinea proprio che il problema posto alla sua attenzione non si presenta come una situazione i cui elementi siano interamente circoscritti all'interno di uno Stato membro. Infatti, è pacifico che il tributo si applica a tutti i marmi di Carrara che superano i confini di tale Comune, senza distinguere tra i marmi la cui destinazione finale è in Italia e quelli destinati ad altri Stati membri. La tassa sui marmi pregiudica dunque, in ogni caso, per la sua natura e per il suo tenore il commercio tra Stati membri. Infine la Corte rigetta le obiezioni relative alla dimensione ridotta della collettività territoriale da parte della quale è riscossa la tassa, quelle relative al fatto che essa riguarda solo una categoria e non tutti i prodotti che superano i confini del Comune e quelle relative alla particolare finalità della tassa in esame.

⁴⁶⁸Tra le altre, sentenza della Corte di giustizia europea relativa alla causa C-125/94.

che mira a realizzare il livellamento degli oneri gravanti sui prodotti importati dai paesi terzi alle frontiere esterne della Comunità, per evitare qualsiasi sviamento di traffico nei rapporti con detti paesi e qualsiasi distorsione nella libera circolazione dei prodotti fra gli Stati membri o nelle condizioni di concorrenza tra gli operatori economici. La politica commerciale comune implica la soppressione delle disparità nazionali di carattere fiscale e commerciale che interessano gli scambi con i paesi terzi, essendo essa fondata su principi uniformi soprattutto per quanto riguarda le modificazioni delle tariffe, la conclusione di accordi tariffari e commerciali, nonché l'uniformazione delle misure di liberalizzazione. Sarebbe grave la lesione che verrebbe arrecata sia all'unicità del territorio doganale comunitario sia all'uniformità della politica commerciale comune qualora gli Stati membri fossero autorizzati a imporre unilateralmente tasse di effetto equivalente a dazi doganali sulle importazioni provenienti da paesi terzi. Gli Stati membri infatti non hanno la facoltà di aggiungere unilateralmente tributi nazionali ai dazi dovuti in forza della normativa comunitaria, a pena di fare ad essa perdere la sua necessaria uniformità. Per garantire che l'imposizione abbia un'incidenza uniforme sugli scambi con i paesi terzi in tutti gli Stati membri, è quindi di competenza della sola Comunità fissare il livello di tributi che gravano sui prodotti da detti paesi.

Anche per quanto riguarda la materia dell'unione doganale e del divieto di imporre una tariffa doganale diversa da quella europea, il diritto comunitario si applica sia agli Stati membri complessivamente intesi, sia alle loro articolazioni, dal momento che la creazione di un mercato interno, come più volte precisato, non può non passare dal rispetto della suddetta normativa anche da parte degli enti sub-statali. Pure in tale ambito, quindi, i livelli inferiori di governo vedono limitate le proprie possibilità impositive e la Corte di giustizia ha confermato il loro pieno coinvolgimento nel rispetto della disciplina in oggetto.

Il divieto di tasse di effetto equivalente ai dazi doganali figura espressamente in alcuni accordi bilaterali e multilaterali conclusi dall'Unione europea con paesi terzi e posti per eliminare gli ostacoli agli scambi. In tale ipotesi occorre interpretare il divieto di tasse di effetto equivalente in modo identico a seconda che si tratti di commercio intracomunitario o degli scambi con i paesi terzi disciplinati da siffatti accordi. Questi ultimi infatti hanno l'obiettivo di consolidare le relazioni economiche esistenti tra le parti nonché di eliminare gli ostacoli agli scambi, quali sono i dazi doganali e le tasse di effetto equivalente. Tali accordi verrebbero ad essere privati

di gran parte della loro efficacia qualora la nozione di tassa di effetto equivalente dovesse essere interpretata più restrittivamente della corrispondente nozione contenuta nel Trattato.⁴⁶⁹

La giurisprudenza europea, tuttavia, si è pronunciata anche nel caso della compatibilità con l'ordinamento europeo di tasse di effetto equivalente a dazi doganali per importazioni di merci provenienti da paesi terzi non vincolati all'Unione europea da accordi particolari, poiché la definizione dei principi uniformi su cui è basata la politica commerciale comune implica, come la stessa tariffa doganale comune, la soppressione delle disparità nazionali, fiscali e

⁴⁶⁹In tale contesto si inserisce la significativa sentenza derivante dalla causa C-173/05 avente a oggetto una norma della legge della Regione Sicilia e il suo rapporto con l'istituzione dell'unione doganale comune e con il divieto di imposizione di tasse di effetto equivalente a dazi doganali, nonché con l'Accordo di cooperazione tra la Comunità e l'Algeria. In tale occasione è stato posto all'attenzione del giudice europeo un tributo istituito con legge regionale, quale espressione di autonomia impositiva dell'ente sub-statale. Si sottolinea che la dottrina nazionale si è espressa in vario modo sulla qualificazione e la legittimità dell'imposta regionale; FICARI 2002, a pp. 1234 e ss, avverte che «tale espressione di autonomia normativa non poteva non comportare forti reazioni da parte degli operatori economici del settore interessato costretti a sopportare un costo di produzione aggiuntivo e né non sollevare dubbi di legittimità sotto il profilo sia della disciplina costituzionale all'indomani delle modifiche apportate al Titolo V dalla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3 che di quella contenuta nei principi dell'Unione Europea. [...] Un vincolo più generico potrebbe derivare da principi costituzionali estranei al sistema tributario che si collegano a dimensioni economiche metaregionali come accade nell'art. 120, comma 1, della Costituzione che vieta alle Regioni di “istituire dazi di importazione o esportazione o transito tra le Regioni” e, comunque, di adottare “provvedimenti che ostacolano in qualsiasi modo la libera circolazione delle persone e delle cose tra le Regioni”. [...] Ulteriore vincolo è fissato dall'art. 117, comma 1, della Costituzione che impone alle Regioni di rispettare, comunque, i “vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali”; più in particolare tale disposizione evoca il divieto per gli Stati, contenuto nella Parte terza del Trattato della Comunità europea, agli artt. 9 e seguenti, di introdurre nuovi dazi doganali all'importazione e all'esportazione o tasse di effetto equivalente che pregiudichino la libera circolazione delle merci fra gli Stati membri medesimi nonché dei prodotti provenienti da Paesi terzi a condizione, però, che in questi siano state già adempiute le formalità di importazione ed applicati i dazi oppure le tasse di effetto equivalente.»; CIARLO 2002, a p. 809, criticamente afferma che «si profila un vero e proprio impazzimento del nostro federalismo nel quale ognuno insegue il proprio più immediato interesse a prescindere da qualsiasi altra considerazione, ma il calcolo è davvero di poco momento. Se, infatti, si assumono comportamenti di questo tipo per l'avvenire il principio fondamentale del nostro ordinamento si avvia ad essere quello della ritorsione o se si vuole della condizione di reciprocità. [...] Dunque, non credo vi possano essere soverchi dubbi sulla illegittimità del tributo siciliano, ma, al di là dei profili più strettamente giuridici, la questione riveste una straordinaria portata politica e istituzionale.»; ancora CARINCI 2004, p. 1201, afferma che «si delinea in termini sufficientemente univoci l'illegittimità del tributo siciliano. Si tratta, è bene ribadirlo, di un'illegittimità conseguente al divieto per i singoli Paesi membri di adottare una politica commerciale e tariffaria con i Paesi terzi, divergente da quella comunitaria. Divieto, questo, che a sua volta s'inserisce nel più ampio novero delle regole poste a presidio della libertà di circolazione delle merci, che rappresenta uno dei principi fondamentali del Trattato, per il raggiungimento degli scopi dallo stesso perseguiti; talmente fondamentale da poter trovare riconoscimento e tutela, non solo rispetto a commerci infracomunitari, ma altresì in una dimensione infranazionale, ovvero regionale.» La Corte, nella sentenza in esame, si è trovata a interpretare le nozioni di unione doganale, di dazio, di tassa a effetto equivalente e di tariffa doganale comune, in relazione a una fattispecie locale. La normativa è stata subito contestata dall'Autorità per l'energia elettrica e il gas in quanto ritenuta contraria al divieto comunitario e costituzionale all'introduzione di ostacoli alla libera circolazione delle merci. In seguito ha avuto luogo l'azione giudiziale da parte di una società interessata dall'applicazione del tributo sia di fronte al Tribunale amministrativo regionale della Lombardia sia di fronte alla Commissione tributaria provinciale di Palermo; in entrambi i casi i giudici hanno concluso, in via incidentale, per l'illegittimità della fattispecie per violazione del divieto comunitario di compiere discriminazioni tra le imprese operanti nel settore del gas naturale di cui alla Direttiva 98/30, nonché per gli effetti del tributo di ostacolo alla libertà di

commerciali, riguardo agli scambi con i paesi terzi. Gli Stati membri quindi non possono introdurre unilateralmente nuove tasse sulle merci importate direttamente da paesi terzi, né aumentare quelle in vigore a tale data, pena la perdita di uniformità della normativa comunitaria.⁴⁷⁰

I principi fondamentali posti alla base dell'Unione europea, volti alla tutela della libertà degli scambi all'interno di un unico mercato interno, coinvolgono la quasi totalità delle azioni e delle norme comunitarie, tuttavia il divieto di dazi e di tasse a effetto equivalente, nonché la

circolazione delle merci (CARINCI 2004, p. 1226). Nel caso in oggetto pertanto già la giurisprudenza nazionale aveva avanzato dubbi sulla legittimità comunitaria del tributo siciliano. La causa dinnanzi alla Corte di giustizia ha avuto origine in virtù dell'esistenza sul territorio siciliano di un unico gasdotto, adibito al trasporto di gas e collegato ai gasdotti transmediterranei, il quale trasportava gas naturale proveniente dall'Algeria al fine della sua distribuzione e del suo consumo nel territorio italiano, da un lato, nonché della sua esportazione in altri Stati membri, dall'altro. La Commissione europea aveva constatato che, in base alla formulazione della legge siciliana, l'obiettivo reale del tributo controverso era quello di tassare non l'infrastruttura in quanto tale, bensì il gas metano trasportato. Veniva così contestato che la merce proveniente da un paese terzo fosse assoggettata ad un onere pecuniario costituente una tassa d'effetto equivalente a un dazio doganale all'importazione, nell'ipotesi in cui il gas venisse importato nella Comunità, ovvero all'esportazione, nell'ipotesi in cui lo stesso venisse trasportato in altri Stati membri. Pertanto la Commissione affermava che l'istituzione del tributo in oggetto violasse la tariffa doganale comune, in quanto tale tributo alterava la parificazione degli oneri doganali gravanti, alle frontiere esterne della Comunità, sulle merci importate da paesi terzi, rischiando in tal modo di provocare sviamenti di traffico nei rapporti con i paesi medesimi e distorsioni nella libera circolazione delle merci o nelle condizioni di concorrenza tra gli Stati membri. Le conclusioni dell'avvocato generale Léger presentate in data 5 ottobre 2006, le quali giungono al medesimo assunto della sentenza quanto alla violazione da parte della legge siciliana dell'accordo di cooperazione con l'Algeria, asseriscono che «nel ricorso la Commissione afferma che il tributo contestato sarebbe stato istituito in violazione parimenti degli artt. 23 CE e 25 CE. A suo parere, l'art. 6 della legge siciliana violerebbe i principi della tariffa doganale comune in quanto “istituisce una tassa di effetto equivalente ad un dazio all'importazione (nella Comunità) o all'esportazione (verso Stati membri)”. Non posso condividere tale affermazione. A mio avviso, il tributo contestato non può colpire la merce di cui trattasi, al tempo stesso, nel momento del passaggio della frontiera tra l'Algeria e la regione Sicilia e nel momento in cui attraversa la regione per essere consumata sul territorio degli altri Stati membri. A mio parere ed alla luce delle considerazioni svolte supra ai paragrafi 27 e segg., il tributo è dovuto unicamente al momento del passaggio della merce attraverso la frontiera tra l'Algeria e la regione Sicilia. Una volta riscosso il tributo contestato, il gas circola liberamente nel gasdotto, verso la regione ovvero verso altri Stati membri.». La Corte rilevava, inoltre, che il divieto di tasse di effetto equivalente a dazi doganali, qualora figurino in accordi bilaterali o multilaterali conclusi dalla Comunità con paesi terzi al fine di eliminare gli ostacoli frapposti agli scambi, ha portata identica a quella che gli è riconosciuta nel contesto del commercio intracomunitario. La Corte, nel pronunciarsi su tale questione pregiudiziale, ripercorre la propria precedente giurisprudenza e offre un quadro sistematico di quanto già affermato in relazione al tema in oggetto. Prima di affrontare l'esame del ricorso, il giudice infatti rammenta che la Comunità è fondata su un'unione doganale che si estende al complesso degli scambi di merci, la quale comporta, da un lato, il divieto di qualsiasi dazio doganale all'importazione ed all'esportazione fra gli Stati membri nonché di qualsiasi onere di effetto equivalente a tali dazi e, dall'altro, l'adozione di una tariffa doganale comune per gli scambi tra gli Stati membri e i paesi terzi. Precisa inoltre che qualsiasi onere pecuniario imposto unilateralmente, indipendentemente dalla sua denominazione e dalla sua struttura, che colpisce le merci per il fatto che esse attraversano una frontiera, quando non si tratti di un dazio doganale in senso proprio, costituisce una tassa d'effetto equivalente anche allorché il detto onere pecuniario non è riscosso a vantaggio dello Stato. La tariffa doganale comune, poi, è intesa alla parificazione degli oneri doganali gravanti, alle frontiere della Comunità, sulle merci importate da paesi terzi, al fine di evitare ogni distorsione nella libera circolazione interna o nei rapporti concorrenziali. La Corte quindi ribadisce che sarebbe grave la lesione che verrebbe arrecata sia all'unicità del territorio doganale comunitario sia all'uniformità della politica commerciale comune, qualora gli Stati membri fossero autorizzati ad imporre unilateralmente tasse di effetto equivalente a dazi doganali sulle

previsione di una tariffa doganale comune assumono in tal senso un significato diretto. Quanto al tema oggetto della presente indagine occorre sottolineare che entrambe le previsioni a tutela degli scambi all'interno del territorio europeo incidono direttamente la potestà impositiva degli enti sub-statali. Quanto al divieto di dazi e tasse a effetto equivalente, se ne deve riconoscere l'applicabilità anche nel caso di istituzione di tributi a livello sub-statale e, addirittura, per ambiti di interesse esclusivamente intranazionale, dimostrando così la qualificazione del mercato unico come ambito all'interno del quale la garanzia degli scambi non deve essere affermata solo tra Stati membri ma tra qualsiasi luogo all'interno dello stesso. Quanto poi all'istituzione e al rispetto della tariffa doganale comune, occorre affermare la loro influenza anche nei confronti della fiscalità dei livelli decentrati, dal momento che non sono compatibili con l'ordinamento europeo fattispecie istituite a livello locale per finalità di tutela ambientale, posto che addirittura tali finalità extrafiscali caratterizzate territorialmente devono

importazioni provenienti da paesi terzi. L'unione doganale implica necessariamente che venga garantita la libera circolazione delle merci fra gli Stati membri e tale libertà, a sua volta, non potrebbe essere completa se gli Stati avessero la facoltà di ostacolare la circolazione delle merci in transito. La Corte quindi riconosce, come conseguenza dell'unione doganale e nel reciproco interesse degli Stati membri, l'esistenza di un principio generale di libertà di transito delle merci nell'ambito della Comunità. Gli Stati membri quindi lederebbero il principio della libertà del transito comunitario qualora applicassero alle merci in transito sul loro territorio, ivi incluse quelle importate direttamente da un paese terzo, diritti di transito o qualsiasi altra imposizione relativa. Non esiste, inoltre, alcun motivo per interpretare il divieto di tasse di effetto equivalente a dazi doganali in modo diverso a seconda che si tratti del commercio intracomunitario o degli scambi con paesi terzi disciplinati da accordi quale l'Accordo di cooperazione con l'Algeria. Dopo aver esposto tali principi fondamentali, la Corte procede all'esame nel merito della fattispecie istituita in forza della legge siciliana. A fronte delle obiezioni del governo italiano che sottolinea la finalità ambientale del tributo, secondo il principio della precauzione sancito anche dal Trattato, in quanto idoneo a tassare unicamente le attività aventi un rischio potenziale di danno per l'ambiente e destinato, quanto al gettito, al finanziamento degli investimenti destinati a ridurre e prevenire i relativi rischi, il giudice ricorda che le tasse di effetto equivalente sono vietate a prescindere da qualsiasi considerazione circa lo scopo e la destinazione delle stesse. La Corte quindi afferma che il tributo istituito a norma della legge siciliana costituisce un onere fiscale, che colpisce una merce importata da un paese terzo al fine della distribuzione e del consumo del gas nel territorio italiano oppure del suo transito verso altri Stati membri. Un tributo del genere su una merce importata da un paese terzo quale l'Algeria è quindi contrario tanto alle norme del Trattato quanto all'Accordo di cooperazione tra la Comunità e l'Algeria. Si può concludere affermando che nel caso dell'imposta di cui alla legge della Regione Sicilia, i vincoli comunitari possono avere un ruolo e un significato proprio anche laddove risultino coincidenti con vincoli interni di matrice costituzionale, in virtù di quanto previsto dall'articolo 120 della Carta fondamentale italiana. La Corte di giustizia infatti si è pronunciata analogamente a quanto fatto dagli organi di controllo e dai giudici nazionali, richiamando la libertà di circolazione delle merci e l'unicità del territorio doganale. Tale disciplina, per conforme interpretazione giurisprudenziale sia nazionale sia europea, si applica anche agli enti sub-statali, quali le Regioni e, nello specifico, a quelle a statuto speciale. La Corte costituzionale, infatti, ha ribadito che le disposizioni costituzionali che si riferiscono alle Regioni si applicano pacificamente anche a quelle ad autonomia differenziata, là dove non derogate dai rispettivi statuti. Si reputa quindi coerente con l'esercizio ordinario dei poteri disapplicativi, dunque, l'impostazione che ha portato alla disapplicazione della norma istitutiva del tributo della Regione Sicilia sia da parte dell'Autorità per l'energia elettrica e il gas sia da parte del Tribunale amministrativo regionale della Lombardia e da parte della Commissione tributaria provinciale di Palermo (GIANGRANDE 2011, p. 20389).
470Sentenza della Corte di giustizia in esito al procedimento C-126/94.

considerarsi recessive a fronte del principio fondamentale della libera circolazione delle merci e della tutela del mercato interno.

2. *Imposta sul valore aggiunto*

In relazione all'Imposta sul valore aggiunto gli obblighi posti a carico degli enti sub-statali sono due e speculari: da un lato essi devono rispettare e osservare l'intera disciplina europea in materia, mentre, dall'altro lato, nella propria autonomia impositiva non possono istituire tributi aventi la medesima struttura e natura. Al fine di valutare le concrete facoltà tributarie dei livelli inferiori di governo di realizzare un sufficiente grado di autonomia alla luce dell'ordinamento comunitario, tali divieti devono essere analizzati, sulla base della lettera della legge e dell'interpretazione giurisprudenziale, avendo in considerazione i livelli di governo sub-statale possono essere dotati di un'autonomia tributaria tale da mettere in pericolo la compatibilità con l'ordinamento europeo. Questo soprattutto alla luce del fatto che la tutela del mercato interno, quale finalità principale dell'ordinamento europeo, impone che la territorialità intesa in senso propriamente nazionale sia superata da un nuovo concetto di territorio europeo all'interno del quale è necessario garantire l'armonizzazione.

Quanto al primo obbligo consistente nel rispetto della disciplina dettata in materia di IVA, conformemente a quanto prescritto dall'ordinamento europeo, occorre rilevare che gli enti sub-statali, al pari dei livelli centrali di governo degli Stati membri, devono attenersi all'intera normativa prevista dall'ordinamento europeo. Non è infatti possibile regolare singoli aspetti di tale normativa in modo difforme da quanto previsto dal legislatore europeo, così come interpretato dalla giurisprudenza. Il modello dell'IVA è obbligatorio sia per lo Stato sia per le sue articolazioni interne ed è inderogabile in ogni suo aspetto, in quanto rientra nel progetto fondamentale di integrazione europea di istituzione e mantenimento di un'unica imposta sul consumo nel territorio comunitario.⁴⁷¹

Il secondo obbligo posto a carico degli Stati membri, e delle loro articolazioni interne, riguarda il divieto di istituire tributi aventi la medesima struttura e natura dell'IVA. La Direttiva n. 2006/112/CE contiene un divieto assoluto di introdurre negli ordinamenti

⁴⁷¹MICELI 2014 a, che a p. 227, precisa che «a tal proposito, laddove lo Stato italiano dovesse riconoscere spazi di autonomia tributaria in materia di disciplina IVA alle Regioni, la regolazione di tali spazi della materia dovrebbe avvenire in ossequio alle disposizioni europee.».

nazionali imposte indirette caratterizzate da affinità con la struttura e con la natura dell'IVA. La norma prevede infatti che gli Stati membri possono mantenere e introdurre imposte, diritti e tasse, in conformità con le disposizioni comunitarie, che non abbiano il carattere proprio dell'IVA e che non diano luogo a formalità connesse con il passaggio di una frontiera negli scambi tra Stati.⁴⁷² Non si vuole infatti creare il pericolo che il sistema armonizzato sia scardinato da tributi che possano alterarne il funzionamento incidendo sugli stessi presupposti oppure utilizzando analoghi meccanismi di applicazione e funzionamento.

La Corte di giustizia si è più volte pronunciata in merito alle caratteristiche dell'IVA, tali da consentire o meno l'introduzione di imposte indirette da parte degli Stati membri e delle loro articolazioni interne.

L'armonizzazione delle legislazioni relative all'IVA, secondo il giudice europeo, deve consentire di instaurare un mercato comune che implichi una concorrenza non alterata e abbia caratteristiche analoghe a quelle di un mercato interno eliminando differenze di oneri fiscali che possono falsare la concorrenza e ostacolare gli scambi.⁴⁷³ A tal fine si rende necessario che il medesimo negozio sia sottoposto ad imposizione in modo uguale indipendentemente dallo Stato membro nel quale viene effettuato e, pertanto, il sistema comune dell'IVA ha dovuto sostituire le imposte sull'entrata in vigore nei vari Stati membri, consentendo la conservazione in vigore o l'istituzione di imposte, diritti e tasse solo se non hanno la natura di imposte sull'entrata. Per valutare la qualificazione dell'imposta in tale ultimo senso occorre in particolare verificare se esso abbia l'effetto di danneggiare il funzionamento del sistema comune dell'IVA, gravando sulla circolazione dei beni e dei servizi e colpendo negozi commerciali in modo analogo a quello che caratterizza quell'imposta.⁴⁷⁴ Secondo il giudice

472L'articolo 401 della Direttiva n. 2006/112/CE infatti prescrive che «ferme restando le altre disposizioni comunitarie, le disposizioni della presente direttiva non vietano ad uno Stato membro di mantenere o introdurre imposte sui contratti di assicurazione, imposte sui giochi e sulle scommesse, accise, imposte di registro e qualsiasi imposta, diritto o tassa che non abbia il carattere di imposta sul volume d'affari, semprechè tale imposta, diritto o tassa non dia luogo, negli scambi fra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera».

473Sentenza in esito alla causa C-318/96.

474Sentenza relativa alla causa C-252/86, la quale affermava che non ha le caratteristiche di imposta generale sul consumo, riscossa sul prezzo delle prestazioni di servizio, un tributo che colpisce la semplice messa a disposizione del pubblico di un bene, a prescindere dal suo effettivo utilizzo, e che non dipende dai proventi realizzati con detta messa a disposizione; ciò lo si è affermato, in particolare, se il tributo è dovuto pure qualora la messa a disposizione venga effettuata a titolo gratuito. Pertanto non può essere considerato un tributo avente natura di imposta sull'entrata la fattispecie che, pur essendo di diversa entità a seconda delle caratteristiche del bene colpito, gravi sulla semplice messa a disposizione del pubblico del bene stesso, a prescindere dei proventi che possono derivarne.

europeo, quindi, la Direttiva in materia di IVA si propone di impedire che il funzionamento del sistema comune dell'IVA sia leso da provvedimenti fiscali di uno Stato membro che gravano sulla circolazione dei beni e dei servizi e colpiscono i negozi commerciali analogamente all'IVA stessa.⁴⁷⁵

Fondamentale appare quindi individuare gli elementi propri dell'IVA in quanto a natura e struttura, poiché è sulla base di una siffatta analisi che è possibile comprendere quali siano i requisiti che un tributo non deve avere per non incorrere nell'incompatibilità prevista dalla norma della direttiva europea. La giurisprudenza della Corte di Giustizia ha quindi individuato i fattori essenziali da valutare nella suddetta indagine: l'IVA si applica in maniera generale ai negozi aventi ad oggetto beni e servizi, è proporzionale al prezzo di tali beni o servizi, è riscossa in ciascuna fase del processo di produzione e di distribuzione e, infine, colpisce il valore aggiunto dei beni e dei servizi giacché l'imposta dovuta in occasione di un negozio viene calcolata previa detrazione di quella pagata in occasione del negozio precedente,⁴⁷⁶ inoltre non è necessario che la fattispecie da valutare sia del tutto simile all'IVA, essendo sufficiente che ne posseda le caratteristiche essenziali.⁴⁷⁷

Tali indicazioni normative e giurisprudenziali valgono non solamente per il livello centrale di governo, bensì anche per gli enti sub-statali degli Stati membri. La Corte di giustizia si è infatti interessata più volte della compatibilità di alcune imposte locali con la disciplina dell'IVA ed è alla luce di tale solco interpretativo che occorre valutare il grado di limitazione al libero esercizio della potestà impositiva da parte dei livelli inferiori di governo.

Per valutare se un tributo, quale un'imposta sugli spettacoli e sugli intrattenimenti adottata

475Sentenza in esito alla causa C-295/84, la quale conclude che la disposizione non può mirare a vietare agli Stati membri di mantenere in vigore o di istituire tributi che non abbiano natura fiscale, ma siano istituiti specificatamente per alimentare fondi previdenziali e il cui fattore generatore sia costituito dall'attività delle imprese e siano commisurati al fatturato annuo complessivo, senza incidere direttamente sul prezzo dei beni e dei servizi. In questo senso si esprime la Corte di Giustizia, con le cause riunite C-93/88 e C-94/88, affermando che «se fosse stato consentito agli Stati membri di aggiungere all'IVA altre forme di imposte sull'entrata, sarebbero compromessi gli scopi che stanno all'origine del regime comune dell'imposta sul valore aggiunto. [...] È opportuno sottolineare però che un'imposta nazionale, anche se non fosse riscossa secondo questo vecchio sistema, potrebbe risultare incompatibile con il diritto comunitario se ostacolasse la piena efficacia del sistema comune dell'IVA, istituito dalla prima e dalla seconda direttiva dell'11 aprile 1967 e completato in particolare dalla sesta direttiva del 17 maggio 1977, la quale, pur sostituendo la seconda direttiva, ha ulteriormente precisato e rafforzato la struttura e le modalità d'applicazione del sistema comune di IVA.».

476Sentenza in conseguenza alla causa C-347/90.

477Sentenza relativa alla causa C-200/90 che conclude affermando che le differenze rilevate non influivano sulla natura di un contributo quale quello sottoposto all'attenzione della Corte, che era analogo, nei suoi elementi essenziali, all'IVA.

mediante un regolamento tributario da parte di un Comune del Belgio, avesse la medesima natura e le stesse caratteristiche dell'imposta sulla cifra d'affari e, pertanto, concludere per una sua incompatibilità con la direttiva in materia di IVA, il giudice europeo adotta i medesimi criteri utilizzati per le fattispecie nazionali e precedentemente indicati. Il fatto che l'imposta sia creata e disciplinata a livello locale non influisce quindi sull'interpretazione del divieto in oggetto e sulla sua ripercussione sulle potestà impositive dei vari livelli di governo.⁴⁷⁸ Pertanto, non solo la disciplina dettata dalla Direttiva 2006/112/CE concerne tutti i livelli di governo con facoltà impositiva tributaria, ma a tutti tali enti la Corte di Giustizia si rivolge con i medesimi strumenti interpretativi.

In tale contesto si deve inserire la vicenda giurisprudenziale che ha interessato l'italiana Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP),⁴⁷⁹ che ha sancito la compatibilità di detta fattispecie con l'ordinamento europeo, precisandosi tuttavia che detta imposta deve considerarsi propria di un ente sub-statale in senso improprio dal momento che di fatto si tratta di un'imposta determinata dal livello centrale di governo. Si ritiene tuttavia significativo citarla per comprendere le indicazioni della Corte in merito. La pronuncia infatti, dopo aver analizzato l'IRAP mediante i consueti mezzi interpretativi, conclude affermando che essa non è proporzionale al prezzo dei beni ceduti o servizi prestati, ma è applicata al valore della produzione netta del periodo d'imposta e che non è stata concepita per ripercuotersi sul consumatore finale.⁴⁸⁰ L'interpretazione fornita con la sentenza C-475/03 era tutt'altro che scontata, non solo per le differenti conclusioni cui erano giunti gli avvocati generali⁴⁸¹ e per il

478 Sentenza in esito alla causa C-109/90; Alla medesima conclusione perviene la sentenza relativa alle cause riunite C-338/97, C-344/97 e C-390/97, in merito alla compatibilità di talune tasse a favore del turismo istituite da alcuni Land austriaci.

479 Conclusasi con la sentenza relativa alla causa C-475/03.

480 È vero che la Corte, con la sentenza in esito alla causa C-200/90, aveva dichiarato incompatibile con il sistema armonizzato dell'IVA un'imposta che era riscossa come una percentuale dell'importo totale delle vendite realizzate e dei servizi forniti da un'impresa nel corso di un determinato periodo di tempo, detratto l'importo degli acquisti di beni e servizi effettuati nel corso dello stesso periodo dalla medesima impresa, osservando che il tributo in questione era accostabile nei suoi elementi fondamentali all'IVA e che, nonostante le differenze, esso conservava il suo carattere di imposta sulla cifra d'affari. L'IRAP tuttavia si distingueva, secondo la Corte, dal tributo oggetto di tale citata sentenza in quanto quest'ultimo era destinato a ripercuotersi sul consumatore finale: esso, a differenza dell'IRAP, era dunque calcolato a partire da una base imponibile identica a quella utilizzata per l'IVA ed era riscosso parallelamente all'IVA. Il tributo analizzato con la sentenza C-200/90, pertanto, non poteva essere considerato compatibile con il diritto europeo in quanto violava la norma che impone agli Stati membri di non istituire imposte con natura e meccanismi analoghi all'IVA; al contrario l'IRAP, in virtù della sua differenza sia nella natura sia nella struttura rispetto all'IVA, non è intercorsa nelle censure del giudice europeo.

481 Nel procedimento instaurato in relazione alla causa C-475/03, le censure mosse dalla Commissione tributaria nazionale erano state condivise anche dai servizi giuridici della Commissione europea e dagli Avvocati generali presso la Corte. Questi ultimi affermavano che si vincolava la valutazione di incompatibilità alla

fatto inconsueto della necessità di riapertura della fase orale dopo l'udienza, ma anche perché fin da prima dell'entrata in vigore dell'IRAP erano sorti dubbi sulla sua compatibilità con il diritto dell'Unione europea.⁴⁸² Perfino la Commissione di studio per il decentramento fiscale si era interrogata sulla questione, ma sulla base di una propria lettura dei precedenti della Corte di Giustizia aveva ritenuto che il divieto riguardasse solo tributi applicati ad un valore aggiunto “tipo consumo” e non potesse dunque colpire l'IRAP, imposta su un valore aggiunto “tipo reddito”, determinato come prodotto complessivo, sulla base del bilancio. Parte della dottrina invece osservava che sia l'IVA sia l'IRAP tassano ciascuna frazione di valore aggiunto formata presso ogni singolo produttore, così la prima nel complesso agisce come un'imposta generale e proporzionale sul prezzo di cessione al consumo di beni e servizi. Inoltre è stato affermato che la rivalsa obbligatoria prevista per l'IVA non sarebbe stata un elemento così caratterizzante da permettere all'IRAP di sfuggire al divieto omettendo di prevederla. Anche la giurisprudenza italiana d'altronde pareva confermare la tesi dell'analogia tra i due tributi.⁴⁸³ La Corte di Giustizia si è sottratta alle sollecitazioni realizzate da più attori, proclamando sì la centralità del criterio interpretativo teleologico, ma agganciandolo ai caratteri strutturali e

descrizione dell'IRAP fatta dall'ordinanza di rinvio, si proponeva di limitare gli effetti per il passato della sentenza invocata dalla Corte e perfino, da ultimo, di condizionarli ad una verifica dei giudici italiani sulla sostanziale costanza del rapporto tra gli importi di IRAP e IVA, per un campione rappresentativo di imprese, ma, in punto di diritto, affermavano l'incompatibilità in modo netto. Gli avvocati generali suffragavano i propri ragionamenti sulla base della giurisprudenza della Corte di Giustizia, la quale aveva analizzato sia lo scopo del divieto di evitare il pregiudizio al sistema comune dell'IVA derivante da tributi gravanti sulla circolazione di beni e servizi in modo analogo ad essa, sia le caratteristiche essenziali dell'IVA dalla cui presenza in un'altra fattispecie sarebbe disceso automaticamente quell'effetto pregiudizievole. Essi tuttavia pareva chiedessero di sviluppare ulteriormente, alla luce dello scopo del divieto, dei concetti a loro avviso impliciti nelle definizioni dei caratteri essenziali dell'IVA precedentemente date dalla Corte di Giustizia. Pare che in tal modo si volessero definire i caratteri identificativi delle imposte sulla cifra d'affari secondo una logica antielusiva, idonea a contrastare a posteriori i tentativi di aggiramento, da parte degli Stati membri, dei vincoli imposti dal sistema comune dell'IVA. CENTORE 2012, p. 63, rileva che «la Corte di giustizia ha accertato la compatibilità dell'IRAP con il sistema comunitario dell'IVA riconoscendo a tale imposta caratteristiche tali da non consentirne l'assimilazione ad un'imposta sulla cifra d'affari. Va però ricordato che a tutt'altra conclusione era giunto l'Avvocato generale Jacobs, che aveva ritenuto di qualificare l'IRAP come imposta sulla cifra d'affari, come tale vietata dall'art. 33, n. 1, della Dir. 77/388/CEE, poi integrate e confermate dal suo sostituto (Avvocato generale Stix-Hackl) nelle “nuove” conclusioni rese sul caso in data 14 marzo 2006. La difformità tra le opinioni rilasciate dagli avvocati generali e, finalmente, il prodotto giurisprudenziale non può non disorientare e rende, quindi, opportuna la ricostruzione del pensiero della Corte di giustizia sul significato e sui limiti del divieto di tassazioni simili all'IVA.».

482MARONGIU 2005, p. 1274, riporta il fatto che si sia trattato di «“una stroncatura prevedibile”, [come] ha scritto qualcuno a proposito delle Conclusioni con cui l'Avvocato generale ha chiesto alla Corte di giustizia dell'Unione europea la bocciatura dell'IRAP, e [di una] “eutanasia di una tassa che non doveva nascere”».

483La sentenza della Corte Costituzionale del 21 maggio 2001 n. 156 aveva individuato il presupposto dell'IRAP nel valore aggiunto della produzione e ne aveva affermato la normale traslazione sul prezzo dei beni o servizi prodotti.

funzionali dell'IVA definiti dalle sue precedenti decisioni, rifiutandone gli sviluppi prospettati dagli Avvocati generali. Il giudice europeo quindi ha fornito una lettura restrittiva dei suoi precedenti, in virtù del principio della certezza del diritto, ma che nella sostanza ha corrisposto a un *revirement*, almeno rispetto ad alcune sentenze.⁴⁸⁴

Nell'indagine sulle concrete facoltà degli enti sub-statali di realizzare una propria autodeterminazione in campo tributario alla luce dell'ordinamento comunitario appare utile ricordare l'interpretazione della Corte di Giustizia in merito alla competenza riconosciuta alle Comunità autonome spagnole di regolare le aliquote fiscali applicabili in caso di trasmissioni patrimoniali a carattere oneroso, fattispecie che potrebbe incidere, in modo indiretto, sull'applicazione dell'IVA. La normativa spagnola, di cui la Corte conferma la compatibilità con l'ordinamento comunitario, assoggettava l'acquisizione della maggioranza del capitale di una società il cui attivo è essenzialmente costituito da immobili a un'imposta indiretta diversa dall'IVA, cioè l'imposta sui trasferimenti patrimoniali, senza tenere conto del fatto che, se le operazioni in oggetto avessero ad oggetto l'acquisizione diretta di tali beni, e non quella di partecipazioni societarie, siffatte operazioni sarebbero sottoposte all'IVA.⁴⁸⁵

Nel senso della compatibilità con il diritto dell'Unione europea si esprime anche la sentenza relativa a un'imposta sugli intrattenimenti tedesca, calcolata in funzione di aliquote e basi imponibili diverse a seconda dei Comuni, in applicazione delle normative locali e da una legge regionale.⁴⁸⁶

484SCHIAVOLIN 2007, p. 315; nel senso di un mutamento rispetto alla sentenza C-200/90 e di un distacco dalle prescrizioni degli avvocati generali, IAVAGNILIO 2006, p. 1566, sottolinea che «al punto 127 delle Conclusioni l'Avvocato Stix-Hackl ribadisce di prediligere un approccio più ampio, che si concilia con la sentenza “Dansk Denkavit”, resa in seduta plenaria, e che, quindi, porterebbe a concludere circa l'incompatibilità dell'IRAP con l'IVA. Gli altri approcci più restrittivi, invece, sono stati presi dalla Corte di giustizia in sentenze pronunciate da singole sezioni.».

485La sentenza della Corte in esito al procedimento C-139/12, in primo luogo, afferma che la normativa europea in materia di IVA esenta largamente le operazioni aventi a oggetto beni immobili. Il giudice prosegue poi affermando che, per quanto riguarda il preteso trattamento discriminatorio delle cessioni di beni immobili eventualmente assoggettate all'IVA, va ricordato che la sesta direttiva non osta al mantenimento o all'introduzione da parte di uno Stato membro di qualsiasi imposta, diritto o tassa che non abbia il carattere di un'imposta sulla cifra d'affari. Poiché il diritto dell'Unione ammette l'esistenza di regimi fiscali concorrenti, siffatte imposte possono essere riscosse anche qualora la loro riscossione conduca a un cumulo con l'IVA per una sola ed unica operazione. La Corte quindi conferma la propria interpretazione fornita con l'ordinanza di cui alla causa C-151/08, dove, dopo aver ricordato le principali caratteristiche dell'IVA risultanti dalla giurisprudenza, in particolare della C-475/03, aveva sancito che un'imposta che abbia caratteristiche come quelle dell'imposta sui trasferimenti patrimoniali si differenzia dall'IVA in un modo tale da non poter essere qualificata come imposta avente il carattere di un'imposta sulla cifra d'affari e, come tale, incompatibile con il diritto europeo. La sentenza C-139/12, quindi, conferma la compatibilità della normativa spagnola con le prescrizioni della direttiva in materia di IVA.

486La ricorrente, nel procedimento principale C-440/12, riteneva che le modalità di tassazione della cifra

Dalla lettura delle sentenze analizzate appare che la Corte di giustizia più volte abbia confermato la compatibilità delle imposte degli enti sub-statali rispetto all'ordinamento europeo, e ciò anche in forza di valutazioni non specificatamente tecniche, quali il rispetto della certezza del diritto, e per fattispecie che mostravano evidenti assimilazioni all'IVA. Tuttavia, alla luce di quanto osservato in merito alla giurisprudenza sull'ambito di applicazione e sulle effettive applicazioni della Direttiva 2006/112/CE, si può concludere che vi sia un'influenza diretta di tale prescrizione in capo agli enti sub-statali. La norma in esame infatti concerne ogni livello di governo titolare di potestà impositiva. I criteri con cui sono stati analizzate le fattispecie tributarie di volta in volta sottoposte all'attenzione della Corte sono i medesimi, anche qualora si sia trattato di imposte specificatamente locali; la giurisprudenza infatti ha elaborato metodi e principi per valutare le imposte statali, i quali sono stati utilizzati anche nell'indagine della fiscalità degli enti sub-statali. Non emerge quindi, nelle sentenze della Corte, un atteggiamento peculiare in virtù e in conseguenza del diverso livello di governo che effettua la scelta impositiva.

Si può quindi concludere che il duplice obbligo posto in capo agli Stati membri in materia di IVA, di integrale rispetto della normativa europea e di divieto di istituire imposte analoghe per natura e struttura, riguardi indiscriminatamente ogni livello di governo che abbia facoltà tributaria in merito. L'integrazione europea in tale campo quindi comprende sia gli Stati membri intesi quali organi centrali di governo, sia le loro articolazioni interne che, al pari dei primi, devono sottostare al rispetto della disciplina europea. Anche se la giurisprudenza si è dimostrata piuttosto indulgente nella valutazione delle fattispecie sub-statali, la disciplina in materia di IVA coinvolge e influisce largamente sugli enti sub-statali e sulle loro istanze verso l'autodeterminazione e il decentramento.

d'affari generata dagli apparecchi da gioco fossero contrarie al diritto dell'Unione e, in particolare, ai principi di proporzionalità, di ripercussione e di neutralità dell'IVA. Il giudice adito pertanto ha sottoposto alla Corte di giustizia alcune questioni pregiudiziali, tra le quali veniva chiesto se l'articolo 401 della direttiva in materia di IVA, in combinato disposto con l'articolo 135, paragrafo 1, lettera i), della stessa, dovesse essere interpretato nel senso che l'IVA e un tributo speciale nazionale sui giochi d'azzardo possono essere riscossi solo in alternativa, ovvero che non sono cumulabili. La Corte si ricollega proprio al testo dell'articolo 401 della direttiva, dal quale emerge che non osterebbe a che gli Stati membri assoggettino un'operazione all'IVA, nonché, in modo cumulativo, a un tributo speciale non avente il carattere d'imposta sul volume d'affari. Come risultava dalla decisione di rinvio e dalle osservazioni presentate dinanzi alla Corte, il fatto che le imposte sugli spettacoli controverse nel procedimento principale non avessero il carattere di un'imposta sul volume d'affari non era controverso. Alla luce di tali elementi il giudice europeo affermava quindi che l'articolo 401 della direttiva IVA, in combinato disposto con l'articolo 135, paragrafo 1, lettera i) della stessa, deve essere interpretato nel senso che l'IVA e un tributo speciale nazionale sui giochi d'azzardo possono essere riscossi in modo cumulativo, a condizione che siffatto ultimo tributo non abbia il carattere di un'imposta sul volume d'affari.

3. *Accise*

Ulteriori vincoli alla potestà tributaria degli enti sub-statali da parte dell'ordinamento europeo derivano dalla disciplina delle accise, per le quali è necessario distinguere tra armonizzate e non armonizzate. Per quanto riguarda queste ultime non sorgono in capo agli Stati membri, intesi sia come Stato centrale sia come articolazioni interne, obblighi specifici; tuttavia si ritiene debbano essere osservati i limiti derivanti dal diritto europeo e, più precisamente, quelli inerenti alle materie dell'IVA e delle accise armonizzate, nella prospettiva di una futura tassazione sul consumo sulla base di modelli giuridici unitari. Quanto alle accise armonizzate, invece, sono stati approntati meccanismi di armonizzazione ispirati a principi differenti rispetto a quelli immaginati per l'IVA, dal momento che è possibile prevedere per i prodotti soggetti a questo tipo di tributi ulteriori imposizioni purché siano rispettati alcune condizioni. Tale facoltà coinvolge quindi anche gli enti sub-statali dotati di potestà tributaria, tanto che anche la Corte di Giustizia ha sottoposto alla propria attenzione anche le fattispecie impositive proprie dei livelli minori di governo.

Il principio della territorialità è un elemento importante per comprendere correttamente la normativa e i principi ispiratori delle accise:⁴⁸⁷ con la realizzazione del mercato unico infatti, anche nel settore di questa tipologia di imposte, è mutato l'ambito territoriale di riferimento poiché al concetto di *territorio nazionale* si è affiancato quello di *territorio comunitario*.⁴⁸⁸

487DE CICCO – CULTRERA 2007, p. 5.

488L'articolo 2 della Direttiva CEE n. 12/1992 recita «1. La presente direttiva e le direttive di cui all'articolo 1, paragrafo 2, si applicano nel territorio della Comunità come definito, per ciascuno Stato membro, dal trattato che istituisce la Comunità economica europea, in particolare dall'articolo 227, esclusi i seguenti territori nazionali: - per la Repubblica federale di Germania, l'isola di Helgoland e il territorio di Buesingen; - per la Repubblica italiana, Livigno, Campione d'Italia e le acque italiane del lago di Lugano; - per il Regno di Spagna, Ceuta e Melilla. 2. In deroga al paragrafo 1, la presente direttiva, nonché le direttive di cui all'articolo 1, paragrafo 2, non si applicano alle isole Canarie. Tuttavia il Regno di Spagna può notificare mediante dichiarazione che tali direttive si applicano a detti territori per tutti o per alcuni dei prodotti menzionati all'articolo 3, paragrafo 1 a decorrere dal primo giorno del secondo mese successivo alla presentazione della dichiarazione in questione. 3. In deroga al paragrafo 1, la presente direttiva e le direttive citate all'articolo 1, paragrafo 2 non si applicano ai dipartimenti d'oltremare della Repubblica francese. Tuttavia la Repubblica francese può notificare con una dichiarazione che queste direttive si applicano a tali territori, con riserva di misure d'adeguamento alla situazione ultraperiferica dei medesimi, a decorrere dal primo giorno del secondo mese successivo al deposito della dichiarazione. 4. gli Stati membri adottano le misure necessarie per garantire che le operazioni effettuate in provenienza o a destinazione: - del Principato di Monaco, siano considerate come operazioni effettuate in provenienza o a destinazione della Repubblica francese; - di Jungholz e Mittelberg (Kleines Walsertal), siano considerate come operazioni effettuate in provenienza o a destinazione della Repubblica federale di Germania; - dell'Isola di Man, siano considerate come operazioni effettuate in provenienza o a destinazione del Regno Unito di Gran Bretagna e dell'Irlanda del Nord; - di San Marino, siano considerate come operazioni effettuate in provenienza o a destinazione della Repubblica italiana.».

Così come per le altre fattispecie interessate dall'ordinamento europeo, la tutela del mercato interno impone una nuova concezione di spazio entro il quale garantire le libertà fondamentali e una concorrenza non falsata.

Con il termine “accise” tradizionalmente si indica quel complesso di tributi indiretti che colpiscono la fabbricazione, il consumo e l'importazione all'interno del territorio di determinati prodotti.⁴⁸⁹ Quanto alla determinazione del presupposto dell'imposta, sia l'ordinamento nazionale sia la disciplina europea distinguono tra nascita dell'obbligazione tributaria ed esigibilità dell'imposta. La prima è ricollegata al verificarsi del fatto generatore del tributo: la fabbricazione o l'importazione dei prodotti; la seconda invece, che consente la riscossione dell'imposta, si realizza in un momento successivo rappresentato dall'immissione al consumo del prodotto stesso nel territorio dello Stato. La qualificazione delle accise quali imposte sul consumo o sulla fabbricazione non è ad oggi del tutto pacifico, tanto che sia la dottrina⁴⁹⁰ sia la giurisprudenza⁴⁹¹ si sono espresse in modo discordante.

⁴⁸⁹Le accise sono *imposte specifiche* dato che l'aliquota è un importo monetario fisso per quantità, *a carattere speciale* colpendo solo determinate categorie di prodotti, *monofase* poiché la fase di applicazione dell'imposta può essere il momento di cessione del bene al dettagliante, per la vendita finale, o l'ultima fase di produzione. Le accise gravano solitamente su beni di largo consumo, la cui produzione è accentrata presso pochi stabilimenti facilmente individuabili e controllabili dall'amministrazione finanziaria oppure presso un monopolista, i quali di regola traslano sui consumatori finali il peso economico dell'imposta. Le accise sono riscosse direttamente in capo ai soggetti che hanno la disponibilità fiscale dei beni e, pertanto, sono di facile gestione dal momento che non presentano i problemi applicativi di un sistema di fiscalità di massa. Per tali motivi esse assicurano un gettito rilevante e si prestano a essere oggetto di manovre finanziarie snelle, nonché a disincentivare il consumo di certi prodotti consentendo in questo modo di perseguire finalità extrafiscali come la tutela dell'ambiente e della salute.

⁴⁹⁰La dottrina, ma l'interpretazione non è pacifica, ha tuttavia identificato il presupposto *tout court* nell'immissione al consumo, il che giustifica anche la scelta normativa di sottoporre i prodotti realizzati o stoccati in un deposito fiscale al regime di sospensione di imposta fino al momento, appunto, dell'immissione al consumo. In questo modo poi si assume quale capacità contributiva colpita dal tributo quella manifestata non tanto dal produttore quanto dal soggetto che immette al consumo i prodotti. Soggetti passivi del tributo sono, in solido con il titolare del deposito fiscale dal quale avviene l'immissione al consumo, il soggetto che si è reso garante del pagamento del tributo e il soggetto nei cui confronti si verificano i presupposti per l'esigibilità dell'imposta (CIPOLLA 2006, pp. 72 e ss.).

⁴⁹¹L'interpretazione delle accise quali imposte sul consumo o sulla fabbricazione ha dato origine a una sentenza della Corte Costituzionale avente ad oggetto il conflitto di attribuzione tra lo Stato italiano e una Regione a statuto speciale. La Regione Sicilia ha sollevato il conflitto di attribuzione nei confronti dello Stato in seguito al rifiuto di concedere alla Regione stessa il gettito derivante dalla tassazione del consumo di taluni prodotti energetici. La Regione sosteneva che la normativa europea e la disciplina di recepimento interno avessero determinato cambiamenti all'interno dell'ordinamento nazionale in ordine alla qualificazione della tassazione indiretta di alcuni prodotti energetici, modificando le relative accise da imposte di produzione in imposte sul consumo. Questo doveva essere letto alla luce dello Statuto siciliano e delle relative norme in materia finanziaria, che attribuiscono all'ente medesimo tutte le entrate tributarie erariali dirette e indirette, comunque denominate, riscosse nell'ambito del suo territorio, ad eccezione delle entrate derivanti, tra le altre, dalle imposte di produzione. La sentenza della Corte Costituzionale n. 115 del 25 marzo 2010 ha rigettato le istanze della Regione Sicilia affermando che il gettito derivante dalle accise sui prodotti energetici doveva essere attribuito allo Stato e non all'ente sub-statale proprio per la qualifica delle accise quali imposte di produzione. Tale analisi giurisprudenziale, nonostante fornisca informazioni in merito al riparto in materia tributaria tra Stato e enti sub-

La questione inerente l'armonizzazione delle accise è presente nello sviluppo dell'ordinamento europeo sin dal Trattato di Roma e tuttora il diritto primario indica, assieme alle imposte sulla cifra d'affari, anche i diritti di accisa e le altre imposte indirette come candidate all'armonizzazione al fine dell'instaurazione e del buon funzionamento del mercato interno.⁴⁹² Per la realizzazione di uno spazio senza frontiere nel territorio dell'Unione europea, eliminando gli ostacoli alla libera circolazione delle merci fra gli Stati membri, si è voluto sopprimere ogni tipo di frontiera fiscale sia tra i diversi Stati membri sia all'interno di ciascuno di essi e, pertanto, tra le rispettive articolazioni territoriali. È stato cioè necessario procedere all'eliminazione delle procedure con le quali si attuava nel commercio intracomunitario il principio della tassazione nel Paese di destinazione secondo il quale le merci esportate non sono colpite dalle accise dallo Stato dell'esportazione, bensì da quello dell'importazione al momento del passaggio alla dogana. In realtà, a queste frontiere fiscali, ancora operanti per le merci provenienti da paesi extra Unione, non è stato possibile sostituire un regime di tassazione nel solo luogo di origine.⁴⁹³

statali, non interessa l'oggetto del presente elaborato. Il problema avanzato dalla Regione Sicilia e risolto dalla Corte Costituzionale, seppur con critica della dottrina, riguarda infatti il riparto per quanto riguarda la destinazione del gettito del tributo e non la potestà tributaria, quale potere di attuare la potestà impositiva e la modulazione del tributo, che come tale ha significato per la tesi qui avanzata. PEVERINI 2011, p. 449, asserisce che «se da un lato, alla luce di tali affermazioni, la Corte costituzionale sembra relegare il momento della immissione in consumo a mera condizione di esigibilità, considerando le accise come imposte sulla produzione – tesi che, è bene anticiparlo fin da subito, non è condivisa nel presente lavoro – dall'altro lato l'atteggiamento della Consulta appare volutamente prudente come risulta dal fatto che nella sentenza non vi è mai l'affermazione, che potrebbe sembrare la naturale conseguenza delle riflessioni svolte nella sentenza stessa in ordine alla struttura delle accise, che la capacità contributiva colpita consista nella fabbricazione (o produzione) dei prodotti».

492 VERRIGNI 2007, p. 251.

493 DE CICCO – CULTRERA 2007, p. 5, affermano che «con la realizzazione del “mercato unico”, venute meno le frontiere interne, nelle transazioni commerciali tra Stati membri, anche per quanto riguarda i prodotti sottoposti ad accisa, non si parla più tecnicamente di operazioni di “impostazione” e/o di “esportazione”, bensì di “trasferimenti comunitari”, in quanto il passaggio dal territorio di uno Stato membro a quello di un altro Stato membro, non può dar luogo a controllo suscettibile di ostacolare la libera circolazione intracomunitaria. Le espressioni “importazione” o “esportazione” tecnicamente vengono invece riferite esclusivamente alle transazioni commerciali rispettivamente da e verso Paesi terzi, intendendo per essi quelli non facenti parte della CE. In particolare, per “importazione definitiva” si intende l'introduzione, finalizzata all'immissione in consumo di merci terze nel territorio doganale comunitario. In tal caso la merce assolverà, oltre ai dazi, anche la fiscalità interna (IVA e accise). Il concetto di “importazione definitiva” deve essere tenuto distinto da quello di “libera pratica” che è un regime doganale (art. 79 c.d.c., emanato con il Regolamento del Consiglio, reg. (CEE) n. 2913/1992, del 12-10-1992), che permette di attribuire la posizione di “merce comunitaria” a merci che non lo sono, attraverso il pagamento dei dazi e non anche della fiscalità interna (IVA e accise), la quale, se dovuta, verrà successivamente assolta nello Stato membro all'atto dell'effettiva immissione in consumo. Qualora, invece, il prodotto terzo, introdotto nel territorio doganale comunitario, viene sottoposto ad un regime comunitario sospensivo (quali: transito, deposito doganale, ecc.), l'accisa verrà assolta nel momento in cui la merce viene svincolata dal regime comunitario sospensivo, cui è stata vincolata per essere dichiarata per l'“importazione definitiva”. Per “esportazione” invece deve intendersi l'uscita di merci dal territorio doganale comunitario. Di converso i prodotti “assoggettati” ad accisa

Gli ordinamenti interni dei vari Stati membri in materia di imposizione sulla fabbricazione e sui consumi erano, e per certi aspetti sono ancora oggi, molto dissimili.⁴⁹⁴ Tale situazione comportava forti problematiche dal punto di vista dell'Unione europea, poiché la diversità nella disciplina delle accise poteva influenzare i prezzi, circostanza che avrebbe potuto a sua volta sviare gli scambi all'interno del territorio comunitario fino a configurare forme di discriminazione fiscale a danno dei prodotti importati. La Corte di Giustizia si è più volte espressa sul tema oggetto della presente analisi esplicitando la preoccupazione per il corretto funzionamento del mercato e degli scambi all'interno dell'Unione europea,⁴⁹⁵ mantenendo tuttavia una particolare attenzione alle fattispecie impositive create dagli Stati idonee a perseguire obiettivi di politica economica purché in armonia con le disposizioni del Trattato e con la normativa secondaria posti a tutela del divieto di discriminazioni nei confronti delle importazioni intracomunitarie.⁴⁹⁶

Gli Stati membri non hanno voluto rinunciare alla potestà impositiva relativa alla tassazione delle merci, benché prodotte all'estero, destinate al consumo nel mercato insistente sul proprio territorio; né hanno voluto annullare la propria sovranità riguardo alle aliquote delle accise, proprio in virtù della loro importanza sulla quantità del gettito e della possibilità che offrono di perseguire interessi extrafiscali incentivando o disincentivando il mercato di certi

nell'ambito comunitario, qualora esportati verso Paesi terzi, usufruiranno di un rimborso dell'imposta, mentre quelli "soggetti", ma non ancora "assoggettati", usufruiranno dell'abbuono.».

494 VERRIGNI 2007, p. 251, precisa che «nei diversi paesi, infatti, erano prelevate accise per produzioni e consumi diversi, ovvero per le stesse produzioni e consumi ma con strutture ed aliquote molto differenziate. Alcune accise erano di minore importanza, altre invece, quali, ad esempio, quelle che colpivano la benzina, le sigarette, gli alcoli, il vino e la birra, relative a beni di largo consumo, assicuravano notevoli entrate.».

495 La sentenza della Corte di Giustizia europea C-68/79 ha asserito che «benché il Trattato non escluda, in linea di principio, l'imposizione differenziata di prodotti alcolici diversi, tale differenziazione non può essere usata a scopo di discriminazione fiscale o in modo da proteggere, sia pure indirettamente, prodotti nazionali. Un sistema fiscale consistente nel garantire un vantaggio fiscale ad un solo prodotto, rappresentativo della maggior parte della produzione nazionale, ad esclusione di qualsiasi altro prodotto importato, simile o concorrente, è incompatibile con il diritto comunitario. Qualora un sistema nazionale d'imposizione differenziata si riveli incompatibile col diritto comunitario, lo Stato membro di cui trattasi deve applicare ai prodotti importati un'aliquota d'imposta tale che sia eliminato il margine di discriminazione o di protezione vietato dal Trattato. Questo trattamento è garantito dall'art. 95 ai soli prodotti importati dagli altri Stati membri.».

496 A tal proposito, la sentenza della Corte di Giustizia europea C-140/79 ha precisato che «il diritto comunitario non limita, nello stadio attuale della sua evoluzione, la libertà di ciascuno Stato membro di istituire sistemi impositivi differenziati per taluni prodotti in funzione di criteri obiettivi, quali la natura delle materie prime impiegate o i procedimenti di fabbricazione seguiti. Siffatte differenziazioni sono compatibili col diritto comunitario purché perseguano scopi di politica economica compatibili, anch'essi, con gli imperativi del Trattato e del diritto derivato e le loro modalità siano tali da evitare qualsiasi forma di discriminazione, diretta o indiretta, nei confronti dei prodotti importati dagli altri Stati membri, o di protezione a favore dei prodotti nazionali concorrenti.».

prodotti.⁴⁹⁷

Le differenze nel prelievo da parte dei vari Stati membri, che si sarebbero così create senza i controlli doganali alle frontiere, avrebbero potuto provocare distorsioni nel commercio all'interno del mercato unico europeo. Si immaginava cioè il pericolo di clandestine immissioni al consumo in uno Stato di prodotti acquistati in un altro con un regime di tassazione inferiore oppure di vendita delle merci nel paese di produzione simulandone la spedizione in altro Stato membro per fruire dell'esonero dall'accisa.

Le Direttive comunitarie del 1992⁴⁹⁸ realizzano un compromesso tra le esigenze dettate dal nuovo assetto emergente dall'ordinamento europeo e le esigenze degli Stati membri di

497 VERRIGNI 2007, p. 251, a tal proposito, precisa che «le aliquote delle accise costituiscono di frequente una componente significativa del prezzo al consumo. Proprio questa caratteristica rende le accise una forma di prelievo utilizzata dagli Stati membri non solo per reperire in modo abbastanza certo e tempestivo gettito per il bilancio dello Stato, ma anche per perseguire finalità di tipo extra-fiscale (si pensi alla tassazione dei prodotti petroliferi, che interagisce con la politica dei trasporti, ambientale e di risparmio energetico che ogni Stato, anche in funzione della propria dotazione di materie prime, decide di perseguire). Tutto ciò rende più complesso il raggiungimento di forme di accordi fra gli Stati membri per il riavvicinamento delle singole legislazioni nazionali. Non a caso, la storia dell'armonizzazione comunitaria è segnata da taluni insuccessi. Infatti, permangono ancora oggi, oltre ad ampie divergenze nelle aliquote applicate dai vari Stati membri, anche evidenti diversità nel campo di applicazione dell'imposta, nel peso relativo attribuito alle imposte specifiche e *ad valorem* e così via.».

498 DE CICCO – CULTRERA 2007, p. 5, esplicano che «il nuovo assetto legislativo in ambito comunitario è stato delineato nel 1992 con l'emanazione di una serie di direttive di riorganizzazione e razionalizzazione dell'intera materia andatasi a stratificare nel tempo e divenuta difficile da gestire. La prima di essa è la *direttiva n. 92/12/CEE* del Consiglio della Comunità Europea del 25-2-1992, che fornisce disposizioni generali per tutti i prodotti sottoposti ad Accisa alla quale hanno fatto seguito la direttiva relativa all'armonizzazione della struttura e la direttiva aliquote per ciascuno dei tre settori merceologici sottoposti ad Accisa e precisamente: la *direttiva n. 92/81/CEE* del Consiglio del 19-10-1992, cit., sugli oli minerali e la *direttiva n. 92/82/CEE* del Consiglio del 19-10-1992, cit., relativa al riavvicinamento delle aliquote di Accisa sugli oli minerali; la *direttiva n. 92/83/CEE* del Consiglio del 19-10-1992, cit., sull'alcool e sulle bevande alcoliche e la *direttiva n. 92/84/CEE* del Consiglio del 19-10-1992, cit., relativa al riavvicinamento delle aliquote di Accisa sull'alcool e sulle bevande alcoliche; la *direttiva n. 92/79/CEE* del Consiglio del 19-10-1992, cit., relativa al riavvicinamento delle imposte sulle sigarette e la *Direttiva n. 92/80/CEE* del Consiglio del 19-10-1992, cit., relativa al riavvicinamento delle imposte sui tabacchi lavorati diversi dalle sigarette, che hanno disciplinato riordinato e coordinato l'intera materia. Tali disposizioni, salvo modifiche ed integrazioni apportate al testo originario hanno costituito per quasi quindici anni il quadro normativo di riferimento fino alla *Direttiva n. 96/2003/CE* del 27-10-2003. Quest'ultima ha abrogato la direttiva n. 81/92/CEE, cit., e la dir. n. 82/92/CEE, cit., sostituendole ed ampliando il campo di applicazione della *Direttiva n. 92/12/CEE*, con il cambio, nell'ambito dei prodotti sottoposti ad Accisa, della categoria degli «oli minerali» con quella più ampia costituita dai «prodotti energetici» (oli vegetali, alcool metilico, carbone, lignite, coke e gas naturale) e dell'elettricità. Per realizzare ciò è stata prevista la sostituzione, nella legislazione vigente delle parole «oli minerali» con quelle «prodotti energetici», per i quali sono stati fissati livelli minimi comunitari di imposizione, al fine di consentire di ridurre anche le attuali differenze esistenti fra livelli nazionali di tassazione. Nello stesso tempo è stata espressamente prevista l'esclusione dal campo di applicazione del tributo per alcuni impieghi di prodotti energetici, quando sono utilizzati per fini diversi dall'uso «come carburante per motori o combustibile per riscaldamento» e per la riduzione chimica e nei processi elettrolitici, metallurgici, mineralogici, facendo salvo però per tali prodotti l'applicazione delle disposizioni relative al controllo ed alla circolazione degli stessi (art. 2, par. 4 ed art. 20, direttiva n. 96/2003/CEE).»

salvaguardare la propria sovranità. Per evitare distorsioni del mercato unico si è comunque scelto di procedere all'armonizzazione delle accise ma solo relativamente a quei beni che si sono considerati più rilevanti e problematici per l'ordinamento europeo, quali gli oli minerali, gli alcool e gli alcolici, nonché i tabacchi lavorati. Anche per quanto riguarda questi tributi oggetto di armonizzazione si è raggiunto un compromesso, dal momento che si sono fissati solamente dei livelli minimi per quanto riguarda le aliquote, al fine di evitare ripercussioni significative sul piano del gettito degli Stati membri e della loro facoltà di attuare manovre fiscali.

L'armonizzazione, per tali fattispecie, si è tradotta non solo nella soppressione di numerose accise, quanto soprattutto all'introduzione di moduli applicativi unitari informati al criterio della tassazione nello Stato in cui i prodotti sono immessi al consumo.⁴⁹⁹ L'applicazione del modello pertanto non si ha più mediante un prelievo alla frontiera dello Stato nel quale si immette la merce comunitaria, bensì tramite adempimenti effettuati da parte degli operatori economici, i quali sono assoggettati a rigorosi obblighi formali e a pesanti controlli ai fini antievasione.⁵⁰⁰

Dopo la fase dell'armonizzazione degli anni Novanta⁵⁰¹ si è assistito a una fase di stallo fino

499CIPOLLA 2006, p. 73.

500SCHIAVOLIN 2000, p. 23; si veda anche DE CICCO – CULTRERA 2007, p. 5 che afferma che «nel caso invece di “trasferimenti intracomunitari” l'accisa sarà assolta nello Stato membro di destinazione, in aderenza al cosiddetto principio di territorialità dell'imposta, dove il prodotto viene effettivamente consumato, nella misura prevista dall'aliquota vigente in quello Stato. L'osservanza del principio di “territorialità fiscale”, il quale prevede che i prodotti “soggetti” ad accisa devono assolvere il tributo nel paese in cui vengono immessi in consumo, comportano, di necessità, l'adozione di istituti che permettano di controllare le merci sia nei luoghi di fabbricazione che in quelli di detenzione e che consentano, nel contempo, di seguirne la movimentazione sin dalla loro produzione o dalla loro importazione.».

501Secondo alcuni il risultato di tale processo tuttavia non poteva dirsi pienamente soddisfacente poiché permanevano significative diversità che non hanno consentito, in tale ambito, la creazione di un vero e proprio mercato unico; si osserva però che tale sfasamento si è reso inevitabile già dalle sue stesse premesse, poiché il progetto iniziale aveva voluto l'eliminazione delle barriere fiscali e non tanto la realizzazione di un sistema proprio dell'Unione europea; VERRIGNI 2007, p. 251, argomenta affermando che «tuttavia permangono significative diversità, specie con riguardo alle aliquote ed ai regimi agevolativi, e le divergenze in materia restano elevate, il che incide sui prezzi dei prodotti e sulla concorrenza. Sotto tale profilo, si è ben lontani da un vero e proprio mercato unico. Inoltre, l'abolizione delle barriere fiscali, mantenendo aliquote differenziate, ed a volte in misura notevole, crea una situazione di libera circolazione delle merci in condizioni di asimmetrie fiscali e lascia sussistere il rischio di frodi e di evasioni (era questa una delle ragioni principali che avevano spinto la Commissione a proporre aliquote uniche) e, dunque, comporta la necessità di prevedere discipline correttive e disposizioni antielusivo, richiede il mantenimento di un impegnativo apparato di controllo, pone la necessità di uno stretto coordinamento tra le amministrazioni finanziarie dei diversi paesi. Si assiste così ad un anomalo sfruttamento delle asimmetrie sistemiche da parte degli operatori che possono renderle funzionali in virtù di operazioni di pianificazione fiscale. I provvedimenti di armonizzazione e le loro implicazioni, esprimono il punto di equilibrio raggiunto nel settore delle accise, tra prospettive comunitarie, volte alla creazione di un vero mercato interno, ed esigenze degli Stati membri, volte a preservare la propria autonomia in materia di politica tributaria e di bilancio(23). Nell'ambito delle accise,

all'emanazione della Direttiva n. 96/2003 del Consiglio del 27 ottobre 2003, che ha riguardato la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, in quanto essi sono stati considerati fattori in grado di poter pregiudicare, più di altri, il buon funzionamento del mercato interno. A fronte della novella comunitaria, viene anche ampliata la potestà impositiva degli Stati membri in materia, attraverso la previsione di regimi transitori e di articolate deroghe al sistema armonizzato. La Direttiva n. 96/2003 ha poi proceduto a una modificazione in relazione al regime delle agevolazioni; ciò in quanto si è sentita l'esigenza di mantenere una posizione competitiva per le imprese comunitarie, per salvaguardare il corretto funzionamento del mercato interno evitando distorsioni della concorrenza e per promuovere certi settori ritenuti rilevanti.⁵⁰² Con tale normativa il legislatore comunitario tende a superare la logica tradizionale della finanza neutrale, che era posta alla base dello sviluppo verso l'armonizzazione della fase precedente, ma accoglie un tipo di finanza funzionale alla realizzazione delle politiche dell'Unione europea.⁵⁰³

Il percorso verso l'armonizzazione nel campo delle accise ha comportato un profondo processo di razionalizzazione nel diritto interno dei vari Stati membri, cosicché le normative che si sono stratificate negli anni relative alle imposte di fabbricazione e di consumo sono state riformate per coordinare la disciplina nazionale delle principali accise con quella degli altri paesi europei.⁵⁰⁴ Alla luce di questo, quindi, sia l'ordinamento europeo sia la normativa

l'armonizzazione, pur essendo stata molto significativa è risultata flessibile in quanto ha lasciato, soprattutto in ordine alle aliquote ed ai regimi agevolativi, ampi margini discrezionali agli Stati membri. Appare evidente come nell'ambito di questo settore non si possa concepire un modello unico di tassazione *tout court* proprio in considerazione del fatto che lo stesso progetto di armonizzazione ha avuto, sin dall'origine, l'obiettivo dell'eliminazione delle barriere fiscali piuttosto che la realizzazione di un sistema ideale per la Comunità.».

502DE CICCO – CULTRERA 2007, p. 5; a tal proposito VERRIGNI 2007, p. 251 afferma che «tra gli altri obiettivi del legislatore comunitario emerge anche quello di introdurre un sistema di tassazione dei prodotti energetici più compatibile con la tutela dell'ambiente, anche alla luce della ratifica da parte della Comunità del Protocollo di Kyoto. Al riguardo, si evidenzia, che l'art. 2 del Trattato CE individua fra gli obiettivi fondamentali il rispetto dell'ambiente, richiedendo agli Stati membri ed alle istituzioni dell'Unione di promuovere una politica ambientale fondata sulla prevenzione, sulla correzione dei danni e sul noto principio “chi inquina paga” (art. 174 del Trattato). Per una efficace attuazione della politica ambientale si richiede altresì che le esigenze ambientali siano integrate, nella definizione e nell'attuazione, dalle diverse politiche comunitarie enunciate dall'art. 6 del Trattato. In tale contesto la direttiva 2003/96/CE contempla trattamenti di favore per le imprese che concludano accordi volti a migliorare significativamente la tutela dell'ambiente e l'efficienza energetica.».

503La stessa Direttiva n. 96/2002 sancisce che «conformemente all'articolo 6 del trattato, le esigenze connesse con la tutela dell'ambiente devono essere integrate nella definizione e nell'attuazione di altre politiche comunitarie. In quanto parte della convenzione quadro delle Nazioni Unite sui cambiamenti climatici, la Comunità ha ratificato il protocollo di Kyoto. La tassazione dei prodotti energetici e, se del caso, dell'elettricità è uno degli strumenti disponibili per conseguire gli obiettivi del protocollo di Kyoto.».

504Nell'ordinamento italiano l'adeguamento alle direttive ha determinato, oltre alla definizione normativa di “accise”, l'abolizione di numerose imposte di fabbricazione e di consumo vigenti ma che apportavano uno

interna da esso dipendente influenzano gli Stati membri, intesi non solo come livello centrale di governo ma anche come enti sub-statali.

Al di fuori di questa tipologia di accise, c.d. armonizzate, gli Stati membri mantengono la possibilità esplicitata sin dal 1992 dal diritto comunitario⁵⁰⁵ di conservare o introdurre accise su altri prodotti o tributi su prestazioni di servizi purché non diano luogo a formalità connesse con il passaggio di una frontiera, dal momento che deve essere sempre tutelato il commercio all'interno del mercato europeo. Le accise non armonizzate sono pertanto fattispecie sottoposte al sindacato della Corte di Giustizia qualora emergano profili di incompatibilità con la normativa europea derivanti dalle norme primarie o dagli stessi principi elaborati dalla giurisprudenza.⁵⁰⁶

L'articolo 2 della Direttiva n. 118/2008 prevede, al suo paragrafo terzo, che «gli Stati membri possono applicare imposte: a) su prodotti diversi dai prodotti sottoposti ad accisa; b) sulle prestazioni di servizi, compresi i servizi relativi a prodotti sottoposti ad accisa, che non abbiano il carattere di imposte sul volume d'affari. Tuttavia, l'applicazione di tali imposte non può comportare, negli scambi tra Stati membri, formalità connesse all'attraversamento delle frontiere». La facoltà in oggetto è stata riconosciuta per lo più per questioni di gettito legate alle esigenze di finanza pubblica e per conseguire obiettivi di politica ambientale o di salute pubblica.⁵⁰⁷

scarso gettito alle casse dell'erario. È così stato emanato il “Testo Unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative”, approvato con il D. lgs. n. 504/1995. VERRIGNI 2014, p. 251, prosegue specificando che «tuttavia, il Testo Unico n. 504/1995 non regolava l'intero settore delle accise, poiché ai sensi dell'art. 1, comma 1, il suo ambito di applicazione concerneva soltanto “l'imposizione indiretta sulla produzione e sui consumi, esclusa quella sui tabacchi lavorati e sui fiammiferi”. Queste due ultime imposte restavano pertanto ancora regolate dalle disposizioni del D.L. n. 331/1993, convertito dalla legge n. 427/1993 le quali, peraltro, coincidevano sotto molteplici aspetti con quelle del Testo Unico.».

505L'articolo 3, par. 3, della Direttiva CEE n. 12/1992 espressamente consente che «gli Stati membri conservano la facoltà di introdurre o mantenere imposizioni che colpiscono prodotti diversi da quelli di cui al paragrafo 1, a condizione tuttavia che dette imposte non diano luogo, negli scambi fra Stati membri, a formalità connesse al passaggio di una frontiera. Ferma restando questa condizione, gli Stati membri conserveranno altresì la facoltà di applicare tasse sulle prestazioni di servizi che non abbiano il carattere di tasse sulla cifra d'affari, comprese quelle connesse con prodotti soggetti ad accisa.».

506VERRIGNI 2007, p. 251, rileva che «altro profilo interessante è rappresentato dal rapporto tra il sistema delle accise armonizzate e l'area delle accise non armonizzate, posto che la Direttiva 92/12/CE consente agli Stati membri di introdurre altre forme di imposizione indiretta sui prodotti per i quali già sussiste un'accisa armonizzata e di introdurre accise non armonizzate. Proprio in tale ambito si riscontrano i più frequenti interventi della Corte di Giustizia che si è trovata spesso a dichiarare l'incompatibilità comunitaria di accise introdotte dagli Stati membri (si pensi al caso italiano dell'imposta di consumo sugli oli lubrificanti o alla tassa ecologica introdotta dalla Svezia sulle emissioni inquinanti dovute al traffico aereo interno).».

507VERRIGNI 2014, p. 251.

Occorre poi precisare che anche sui prodotti sottoposti ad accisa armonizzata gli Stati hanno la facoltà di applicare ulteriori imposte speciali purché rispettino le regole dettate dall'ordinamento dell'Unione europea in materia di IVA e di accise; infatti il paragrafo secondo dell'articolo 2 citato afferma che «gli Stati membri possono applicare ai prodotti sottoposti ad accisa altre imposte indirette aventi finalità specifiche, purché tali imposte siano conformi alle norme fiscali comunitarie applicabili per le accise o per l'imposta sul valore aggiunto in materia di determinazione della base imponibile, calcolo, esigibilità e controllo dell'imposta; sono escluse da tali norme le disposizioni relative alle esenzioni.».

Il potere di imposizione lasciato agli Stati membri, e alle loro articolazioni interne, riguarda pertanto un duplice aspetto: da un lato, essi hanno la facoltà di creare imposte sui prodotti non sottoposti alle accise previste dalla normativa europea sviluppando modelli di accise non armonizzate; dall'altro lato, essi possono anche applicare ai prodotti sottoposti ad accise altre imposte indirette sebbene nel rispetto di determinati limiti. La Corte di Giustizia ha fornito la sua interpretazione giurisprudenziale in entrambi gli ambiti e, alla luce di questa nonché avendo riguardo della disciplina positiva, è possibile comprendere non solo il ruolo degli Stati ma anche quello degli enti sub-statali relativamente alla materia delle accise.

Per quanto riguarda le facoltà concesse agli Stati di esercitare la propria potestà impositiva nei confronti di prodotti già assoggettati ad accisa ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, della Direttiva n. 118/2008, la Corte, tra le altre pronunce, si è espressa con la sentenza in esito alla causa C-434/97. In tal caso è stato ritenuto compatibile con l'ordinamento europeo l'articolo 26 della legge francese n. 83-25 che ha istituito un tributo sul tabacco e sulle bevande alcoliche in considerazione della finalità specifica relativa ai rischi per la salute che l'uso eccessivo di questi prodotti comporta, ritenendo così rispettato lo schema applicativo previsto per l'accisa armonizzata.⁵⁰⁸

⁵⁰⁸La pronuncia C-434/97 asserisce che «va anzitutto rilevato che l'armonizzazione effettuata dalle direttive sulle accise e da quelle sulle strutture è soltanto parziale. Infatti, esse si limitano essenzialmente a classificare i prodotti in base a considerazioni obiettive, connesse in particolare ai procedimenti di fabbricazione usati, a definire le condizioni di esigibilità dell'accisa, a disciplinare un regime di circolazione dei prodotti soggetti all'accisa, a determinare la base imponibile delle accise ed a fissare aliquote minime. Inoltre, tenuto conto della diversità delle tradizioni fiscali degli Stati membri in materia e del ricorso frequente alle imposte indirette per l'attuazione di politiche diverse dalla politica di bilancio, il Consiglio ha inserito l'art. 3, n. 2, nella direttiva sulle accise. Questa disposizione mira a consentire agli Stati membri di stabilire, in aggiunta all'accisa minima fissata dalla direttiva sulle strutture, altre imposte indirette che perseguono una finalità specifica, cioè uno scopo che non sia di bilancio. Oltre alla necessità di una specifica finalità, l'autorizzazione così data agli Stati membri esige il rispetto di talune norme in materia impositiva. Tuttavia, le versioni linguistiche divergono sotto due aspetti su questo punto. [...] Occorre quindi esaminare, alla luce delle

La Corte di Giustizia, quanto alla compatibilità di tributi di enti sub-statali con i vincoli di cui all'articolo 2, paragrafo secondo, della Direttiva 118/2008, si è pronunciata anche in merito a un tributo comunale austriaco gravante su gelati, bevande non alcoliche e bevande alcoliche.⁵⁰⁹ Per quanto riguarda il presupposto della specificità del tributo sono stati proposti le necessità derivanti dal turismo e gli obiettivi di tutela della salute pubblica, nonché l'esigenza di rafforzare l'autonomia fiscale delle collettività territoriali. La Corte, tuttavia, è stata chiara nell'affermare che il rafforzamento dell'autonomia comunale mediante il riconoscimento di un potere di prelievo fiscale costituisce un obiettivo puramente di bilancio, che non può di per sé solo costituire una finalità specifica ai sensi della normativa in materia di accise.⁵¹⁰ Anche per quanto riguarda poi il secondo presupposto della compatibilità con la

considerazioni che precedono, le due censure mosse dalla Commissione nei confronti della legge n. 83-25. La Commissione critica, in primo luogo, il fatto che i tributi francesi non si applicano all'intera categoria delle bevande alcoliche, come definita dalla direttiva sulle strutture. E' sufficiente rilevare che questa censura verte sull'ambito d'applicazione *ratione materiae* della direttiva sulle strutture. Ora, l'art. 3, n. 2, della direttiva sulle accise non esige, su questo punto, il rispetto delle regole d'imposizione applicabili ai fini delle accise o dell'IVA. In secondo luogo, la Commissione fa presente che l'importo del contributo «previdenza sociale» è proporzionale alla quantità della bevanda, indipendentemente dalla sua gradazione alcolica. Occorre rilevare che questa base imponibile è conforme al sistema generale delle regole d'imposizione applicabili ai fini delle accise. Del resto, essa non è travisata dalla direttiva sulle strutture. Questa considera, infatti, la quantità come base imponibile per l'accisa sul vino e sulle bevande fermentate diverse dal vino e dalla birra (v. artt. 9 e 13 direttiva sulle strutture). Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre respingere il ricorso.»

509Se per quanto riguarda i gelati e le bevande non alcoliche la sentenza relativa alla causa C-437/97 ha dichiarato la compatibilità di una siffatta imposizione indiretta con la normativa in materia di accise in quanto non rientranti nei prodotti oggetto di accise armonizzate, per quanto riguarda invece le bevande alcoliche la medesima pronuncia ha valutato la carenza dei due presupposti di compatibilità, quali la finalità specifica del tributo e il rispetto delle regole di imposizioni applicabili in materia di IVA e di accise.

510In modo più esteso la pronuncia C-437/97 asserisce che «occorre esaminare inanzi tutto se un'imposta quale l'imposta cui sono assoggettate le bevande alcoliche persegue una finalità specifica ai sensi dell'art. 3, n. 2 della direttiva sulle accise, ossia uno scopo che non sia puramente di bilancio, in tal senso, v. sentenza 24 febbraio 2000, causa C-434/97, Commissione/Francia, (Racc. pag. I-0000, punto 19). Secondo il governo austriaco, la finalità specifica dell'imposta sulle bevande risiede nel rafforzamento dell'autonomia fiscale delle collettività territoriali. Ora, il rafforzamento dell'autonomia comunale mediante il riconoscimento di un potere di prelievo fiscale costituisce un obiettivo puramente di bilancio, il quale non può di per sé solo, come è stato indicato, costituire una finalità specifica ai sensi dell'art. 3, n. 2, della direttiva sulle accise. Il governo austriaco ha anche sostenuto che la finalità specifica dell'imposta sulle bevande risiedeva nella compensazione degli oneri rilevanti sostenuti dai consumatori in relazione alle necessità derivanti dal turismo. Ora, dal fascicolo della causa principale risulta, cosa che non è stata del resto contestata dal governo austriaco, che nessun'assegnazione predeterminata è imposta ai comuni e che non esiste alcun nesso con le infrastrutture turistiche o lo sviluppo del turismo poiché quest'imposta, che colpisce le bevande indipendentemente dal luogo in cui esse sono consumate, viene riscossa anche in località che non sono turistiche. Inoltre occorre rilevare che esistono già in Austria imposte che riguardano specificamente la promozione del turismo (v., in tal senso, sentenza 8 giugno 1999, cause riunite C-338/97, C-344/97 e C-39/197, Pelzl e a., Racc. pag. I-0000). Il governo austriaco ha infine sostenuto che l'imposta ha come obiettivo di proteggere la salute pubblica, poiché essa incentiverebbe il consumo delle bevande non alcoliche, che sono assoggettate ad un'imposta minore rispetto alle bevande alcoliche. A tal riguardo, dall'art. 14, n. 1, punto 8, del FAG risulta che la vendita diretta di vino è in Austria esentata dall'imposta sulle bevande, di modo che è contestabile il fatto che quest'imposta abbia per obiettivo di disincentivare il

normativa comunitaria delle accise o dell'IVA la Corte ha rilevato delle carenze, poiché l'imposta comunale austriaca sulle bevande alcoliche diverge sia dalla struttura generale delle accise, quanto alle regole di calcolo e di esigibilità, sia da quella dell'IVA, perché non è percepita a ogni fase del processo di produzione e di distribuzione e perché non consente la deduzione dell'imposta versata a monte.

La Corte di giustizia si concentra particolarmente sulla qualificazione del concetto di “finalità specifiche” di cui all'articolo 3, paragrafo secondo, della Direttiva, per vagliare la compatibilità con il diritto dell'Unione della fattispecie tributarie dei livelli inferiori di governo e per valutare così, anche in questo campo, le effettive facoltà degli enti sub-statali di realizzare un certo grado di autonomia. Il giudice europeo fornisce ulteriori indicazioni in merito alle finalità specifiche richieste dalla norma in occasione dell'indagine relativa a un'imposta indiretta gravante sul consumo di determinati oli minerali, la c.d. IVMDH.⁵¹¹ Detta imposta era determinata da una legge dello Stato e trasferita alle Comunità autonome secondo le norme nazionali che regolano il trasferimento di imposte dal livello centrale di governo a quello decentrato, mentre la portata e le condizioni di applicazione per ciascuna Comunità autonoma erano contenute nelle rispettive leggi di trasferimento. Importante era

consumo di bevande alcoliche e persegua un'obiettivo di protezione della salute pubblica. Inoltre, come ha sottolineato la Commissione, senza essere contraddetta al riguardo, ai sensi dell'art. 10, n. 3, punto 1, dell'UStG, il vino di uva fresche prodotto e venduto direttamente dalle aziende agricole nazionali beneficia in Austria di un'aliquota di IVA ridotta, di modo che una bevanda quale il vino austriaco venduto direttamente nelle aziende è assoggettato globalmente ad un'imposta meno elevata rispetto ad una bevanda non alcoolica quale il succo d'arancia. Per il resto, l'imposta sulle bevande colpisce, allo stesso tasso delle bevande alcoliche (10%), i gelati alimentari nonché, ad un'aliquota minore (5%), le bevande non alcoliche, il che indica anche che la protezione della salute pubblica non è stata la finalità specifica della normativa di cui trattasi. Dalle considerazioni che precedono risulta che non si può ritenere che un'imposta quale l'imposta a cui sono assoggettate le bevande alcoliche possa perseguire una finalità specifica ai sensi dell'art. 3, n. 2 della direttiva sulle accise.».

511 Sentenza in esito alla causa C-82/12, sorta poiché il Tribunal Superior de Justicia della Cataluña ha sospeso il giudizio pendente davanti allo stesso per sottoporre alla Corte di giustizia europea alcune questioni pregiudiziali. Tra le altre domande, il giudice nazionale chiedeva se la norma di cui all'articolo 3, paragrafo 2, della direttiva «debba essere interpretata nel senso che sussistono finalità puramente di bilancio qualora una determinata imposta sia stabilita in concomitanza con il trasferimento di talune competenze a talune Comunità autonome, a cui, a loro volta, sono devoluti i gettiti derivanti dalla riscossione dell'imposta al fine di sostenere, parzialmente, i costi generati dalle competenze trasferite, potendo venire in essere aliquote dell'onere diverse fra loro, a seconda del territorio di ciascuna Comunità autonoma; in caso di risposta negativa alla questione precedente, se la nozione di “finalità specifica” debba essere interpretata nel senso che il relativo obiettivo debba essere unico o se, al contrario, sia possibile il conseguimento di più scopi differenti, tra i quali figura anche quello di puro bilancio, volto a ottenere il finanziamento di determinate competenze; qualora la risposta alla questione precedente ammetta il conseguimento di più scopi, quale sia il grado di rilevanza che, ai fini dell'articolo 3, paragrafo 2, della direttiva 92/12, deve caratterizzare un determinato scopo affinché l'imposta risponda a una “finalità specifica”, ai sensi della giurisprudenza della Corte, nonché quali siano i criteri per delimitare le finalità principali da quelle secondarie».

la finalità per la quale detta imposta era stata prevista: gli importi dovevano essere destinati al finanziamento di spese sanitarie secondo criteri obiettivi fissati a livello statale, mentre la parte di risorse derivante dalle aliquote d'imposta delle Comunità autonome sarebbe potuta essere destinata al finanziamento di interventi nel settore dell'ambiente, secondo il medesimo tipo di criteri prima indicato.

La Corte, con la pronuncia in esame, ribadisce che una finalità specifica ai sensi della normativa in esame deve essere una finalità che non sia meramente di bilancio.⁵¹² Il gettito dell'IVMDH è assegnato alle Comunità autonome per finanziare alcune competenze di queste ultime ma, come già affermato dalla Corte in merito all'imposta comunale austriaca, il rafforzamento dell'autonomia di una collettività territoriale mediante il riconoscimento di un potere di prelievo fiscale costituisce un obiettivo puramente di bilancio, non idoneo come tale a integrare una finalità specifica ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 2.

La sentenza del 2014 tuttavia si spinge oltre nell'interpretazione delle caratteristiche da attribuire al concetto di finalità specifiche previsto dalla norma, in quanto sollecitata dalle obiezioni poste da parte di alcuni Stati membri. Questi ultimi ponevano in rilievo la circostanza che il gettito non era attribuito alle Comunità in maniera generale nell'obiettivo, puramente di bilancio, di rafforzare la loro capacità finanziaria, bensì allo scopo di compensare il carico sopportato da tali enti sub-statali per l'esercizio di competenze ad esse trasferite in materia di salute e di ambiente.⁵¹³

La Corte afferma che, siccome qualsiasi imposta persegue necessariamente uno scopo di bilancio, il solo fatto che l'IVMDH miri a un obiettivo siffatto non può essere sufficiente a escludere che la stessa possa avere una finalità specifica ai fini dell'articolo 3, paragrafo 2; se si ammettesse questo infatti la norma stessa perderebbe qualsivoglia sostanza. Dall'altro punto di vista, il giudice europeo riconosce anche che l'assegnazione predeterminata del gettito

⁵¹²Tra le altre pronunce, la sentenza C-491/03 afferma che «va rilevato, preliminarmente, che l'art. 3, n. 2, della direttiva 92/12 stabilisce condizioni rigorose per le imposte indirette istituite dagli Stati membri relativamente ai prodotti sottoposti ad accisa, come le bevande alcoliche. Tale disposizione prevede che le imposizioni indirette, diverse dalle accise, devono perseguire «finalità specifiche», cioè finalità diverse da quelle puramente di bilancio».

⁵¹³La sentenza C-82/12 precisa che «ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, punto 3, della legge 24/2001, infatti, il gettito dell'imposta in parola risultante dall'aliquota stabilita a livello nazionale e dall'aliquota fissata dalla Comunità autonoma interessata deve obbligatoriamente essere destinato alla copertura delle spese sanitarie, mentre, per la parte risultante da quest'ultima aliquota, esso può, eventualmente, essere destinato a spese in materia ambientale. A differenza dell'accisa, che mira specificamente a riscuotere gettito con un carattere puramente di bilancio, l'IVMDH contribuirebbe, stante la sua concezione e la sua incidenza, alla finalità specifica di riduzione dei costi sociali dovuti al consumo di oli minerali.».

dell'imposta al finanziamento da parte di enti sub-statali di competenze a questi trasferiti dallo Stato in materia di salute e di ambiente potrebbe essere un elemento in base al quale verificare la sussistenza del requisito richiesto dall'articolo 3, paragrafo 2, della direttiva. Al riguardo però la Corte sancisce che una siffatta assegnazione non può in quanto tale costituire condizione sufficiente a far emergere una finalità specifica, poiché ogni Stato membro può decidere di imporre, a prescindere dalla finalità perseguita, l'assegnazione del gettito di un'imposta al finanziamento di determinate spese. In caso contrario, prosegue la sentenza, qualsiasi finalità potrebbe essere considerata come specifica; il che priverebbe la norma relativa all'accisa armonizzata prevista dalla direttiva di ogni effetto utile e contrasterebbe il principio di interpretazione restrittiva delle disposizioni derogatorie, quale quella in oggetto.

La giurisprudenza avanza poi una propria interpretazione di come dovrebbe essere strutturata un'imposta quale l'IVMDH per perseguire finalità specifiche e, come tale, per essere compatibile con l'ordinamento europeo. Essa dovrebbe essere diretta di per sé a garantire la tutela della salute e dell'ambiente, utilizzando cioè il gettito per ridurre i costi sociali e ambientali specificatamente connessi al consumo degli oli minerali su cui grava l'imposta stessa, cosicché sussista un nesso diretto tra l'uso del gettito e la finalità dell'imposta. Il gettito dell'IVMDH invece era destinato dalle Comunità autonome alle spese sanitarie in generale e non a quelle specificatamente connesse al consumo degli oli minerali, potendo quelle spese generali essere finanziate dal gettito di imposte di qualsiasi natura. Inoltre, quanto ai fini ambientali, la normativa spagnola in materia non prevedeva meccanismi di assegnazione predeterminata. L'IVMDH sarebbe potuta essere considerata con finalità specifica solo qualora la stessa fosse stata concepita, quanto alla struttura, segnatamente riguardo alla materia imponibile o all'aliquota di imposta, in modo tale da scoraggiare i contribuenti dall'utilizzare oli minerali o da incoraggiare l'utilizzo di altri prodotti con effetti meno nocivi per l'ambiente.

La giurisprudenza della Corte di giustizia europea, nelle pronunce in esame, ha analizzato alcune fattispecie impositive di interesse sub-statale, fornendo la propria interpretazione sulla compatibilità delle stesse con l'ordinamento europeo. Il principale ostacolo deve riconoscersi nella qualificazione dell'elemento della finalità specifica, richiesta dalla normativa comunitaria in materia di accise, dal momento che la finalità di aumentare l'autonomia degli enti decentralizzati mediante obiettivi di mero bilancio non può essere considerata sufficiente

e che la finalità della fattispecie impositiva creata deve avere un palese nesso con l'imposizione stessa. L'evoluzione giurisprudenziale in oggetto, quindi, appare particolarmente interessante perché non solo non riconosce tra le finalità specifiche quelle di bilancio di un ente sub-statale, ma arriva a indicare che la compatibilità è rispettata solo nel caso in cui l'imposta sia strutturata in modo tale da perseguire in modo diretto il fine extra-fiscale per il quale è stata realizzata.

Alla luce del dettato normativo e dell'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia europea si deve rilevare che gli Stati membri, e le articolazioni interne degli stessi, possono introdurre accise su prodotti già colpiti da imposta armonizzata aventi specifiche finalità, la quale deve essere una finalità extra-fiscale. In tal senso si è ammessa la compatibilità del contributo di previdenza sociale francese, ove la stessa norma istitutiva del tributo ha previsto un vincolo di gettito a favore delle casse nazionali in considerazione dei rischi per la salute di alcool e tabacco; mentre non lo sono stati altri tributi, quali quello comunale austriaco e quello trasferito alle Comunità autonome spagnole, perché diretti in modo più o meno esplicito al rafforzamento dell'autonomia locale quale mero obiettivo di bilancio.

Nell'indagine dell'ulteriore facoltà impositiva concessa agli Stati membri in materia di accise dal paragrafo 3 dell'articolo 1 della Direttiva 118/2008, relativa alla possibilità di introdurre o mantenere imposizioni che colpiscano prodotti diversi da quelli già sottoposti ad accisa armonizzata purché non diano luogo a formalità connesse al passaggio di una frontiera, si deve considerare anche il divieto generalizzato di discriminazione dei prodotti di altri Stati membri al fine di evitare effetti distorsivi nel commercio intracomunitario. La Corte di Giustizia quindi, quanto alla disciplina delle c.d. accise non armonizzate, si è pronunciata soprattutto in merito al problema relativo al divieto di discriminazione.⁵¹⁴

⁵¹⁴La sentenza della Corte di Giustizia C-213/96 esplicita che «del resto, la Corte ha già affermato che il fatto che l'origine delle merci sia decisiva per l'importo del tributo da riscuotere non può sottrarre quest'ultimo alla sfera di applicazione dell'art. 95 del Trattato (sentenza Haahr Petroleum, citata, punto 25). Si deve pertanto concludere che un'imposta di fabbricazione, come quella in discussione nel processo a quo, costituisce un tributo interno ai sensi dell'art. 95 del Trattato e non una tassa di effetto equivalente a un dazio doganale ai sensi degli artt. 9 e 12. Per quanto riguarda la compatibilità di un tributo del genere con l'art. 95 del Trattato, si deve in primo luogo ricordare che, secondo una costante giurisprudenza, il diritto comunitario, nello stadio attuale del suo sviluppo, non limita la libertà di ciascuno Stato membro di istituire un sistema impositivo differenziato per taluni prodotti, anche similari, ai sensi dell'art. 95, primo comma, del Trattato, in relazione a criteri oggettivi, come la natura delle materie prime utilizzate o i processi di produzione seguiti. Siffatte differenziazioni tuttavia sono compatibili col diritto comunitario solo se perseguono scopi compatibili anch'essi con quanto prescritto dal Trattato e dal diritto derivato e se le loro modalità sono tali da evitare qualsiasi forma di discriminazione, diretta o indiretta, nei confronti delle importazioni dagli altri Stati membri, o di protezione a favore di prodotti nazionali concorrenti. L'art. 95 del Trattato non osta pertanto a

Si deve così osservare che le accise non armonizzate, non essendo oggetto di disciplina europea, non dovrebbero comportare particolari problemi quanto alla regolamentazione delle stesse, né da parte dello Stato centrale né da parte degli enti sub-statali. Tuttavia è pacifico che l'istituzione di tributi o accise su prodotti non sottoposti ad accise armonizzate debba ispirarsi non solo ai principi europei in materia di IVA e di accise armonizzate, ma anche ai principi generali dell'Unione europea, tanto che la censura della Corte di giustizia europea potrebbe raggiungere anche questa tipologia di fattispecie.

In merito alle facoltà relative alla potestà impositiva in materia di accise, esercitabile da parte degli Stati membri e degli enti-sub statali, si può concludere affermando che, quanto ai beni soggetti ad accise armonizzate, è solamente possibile istituire tributi specifici che adottino la stessa struttura e la stessa disciplina delle accise stesse, mentre, per quanto riguarda invece ai beni non soggetti a tale tipo di imposta, le facoltà concesse al soggetto impositore sono delimitate sia dalla disciplina europea specificatamente dettata in materia di accise sia dai principi tributari generali di origine comunitaria.

che l'aliquota di un tributo interno che colpisce l'energia elettrica vari a seconda delle modalità di produzione e delle materie prime utilizzate, qualora tale differenziazione sia fondata su considerazioni di politica ambientale, come risulta dalla formulazione stessa delle questioni pregiudiziali sollevate dal giudice a quo. [...] Tuttavia, per quanto riguarda la questione se una differenziazione come quella che caratterizza il sistema di tassazione di cui trattasi nel processo a quo sia compatibile con il principio di non discriminazione dell'art. 95 del Trattato, va ricordato che secondo la costante giurisprudenza sussiste violazione di tale disposizione quando il tributo gravante sul prodotto importato e quello gravante sul prodotto nazionale analogo sono calcolati secondo criteri e modalità differenti, con la conseguenza che il prodotto importato viene assoggettato, almeno in determinati casi, ad un onere più gravoso (v., in particolare, sentenza 26 giugno 1991, causa C-152/89, Commissione/Lussemburgo, Racc. pag. I-3141, punto 20). Orbene, ciò si verifica qualora, in un sistema di tassazione differenziata come quello controverso nel processo a quo, l'energia elettrica importata, che viene distribuita attraverso la rete nazionale, venga colpita, quale che ne siano le modalità di produzione, con un tributo unico, che è superiore al tributo minimo che colpisce l'energia elettrica di origine nazionale distribuita attraverso la rete nazionale. Il fatto che l'energia elettrica di origine nazionale sia, in taluni casi, sottoposta a tassazione più elevata di quella importata è privo di qualsiasi rilevanza in tale contesto dal momento che, per verificare se il sistema in considerazione sia compatibile con l'art. 95 del Trattato, occorre confrontare l'onere tributario che grava sull'energia elettrica importata con l'onere tributario minimo che grava sull'energia elettrica di origine nazionale (v., in questo senso, sentenza Commissione/Lussemburgo, già citata, punti 21 e 22). Si deve inoltre ricordare che la Corte ha già dichiarato che, sebbene in linea di principio l'art. 95 del Trattato non obblighi gli Stati membri ad abolire differenze oggettivamente giustificate che il diritto nazionale stabilisca tra le imposte interne gravanti su prodotti nazionali, non altrettanto dicasi quando l'abolizione di tali differenze sia l'unico mezzo che consenta di evitare la discriminazione, diretta o indiretta, delle merci importate (sentenza 8 gennaio 1980, causa 21/79, Commissione/Italia, Racc. pag. 1, punto 16). Alla luce delle considerazioni sin qui svolte, le questioni sollevate vanno risolte nel senso che l'art. 95, primo comma, del Trattato osta a che un'imposta di fabbricazione, rientrando in un regime nazionale di tributi sulle fonti di energia, colpisca l'energia elettrica di origine nazionale con aliquote differenziate a seconda del modo di produzione della stessa mentre colpisce l'energia elettrica importata, quale che ne sia il modo di produzione, con un'aliquota unica che, anche se inferiore all'aliquota massima applicata all'energia elettrica di origine nazionale, comporta, sia pure solo in taluni casi, una tassazione superiore dell'energia elettrica importata.».

L'evoluzione del processo di armonizzazione e la disciplina attuale delle accise mette in luce il progetto europea di creazione progressiva di un unico sistema impositivo sui consumi. In tal modo ogni tributo introdotto, anche per quanto riguarda le fattispecie non di competenza europea, dovrebbe possedere una struttura affine ai modelli comunitari di imposte sui consumi e, comunque, tale da non alterare il quadro organico che si vorrebbe creare in campo sovranazionale.

Le osservazioni fin qui svolte si applicano sia agli Stati membri, quali livelli centrali di governo, sia alle eventuali ripartizioni interne con un certo grado di potere tributario. Anche gli enti sub-statali con autonomia tributaria, infatti, sono obbligati a sottostare alla normativa europea e sono facoltizzati a prevedere tributi sia sui prodotti sottoposti ad accisa armonizzata sia su quelli che non lo sono, sempre rispettando il dettato legislativo europeo al riguardo.

Come osservato precedentemente, la Corte di Giustizia europea ha sancito tale applicabilità della normativa in materia di accise anche nei confronti degli enti sub-statali, sottoponendo alla propria attenzione la compatibilità di imposte introdotte a livello locale su specifici beni con l'ordinamento europeo. Questo lo si sostiene tanto più dal momento in cui si apprende la consapevolezza del fatto che i parametri di valutazione adottati dal giudice comunitario in relazione alle fattispecie impositive locali sono i medesimi che si assumono per la verifica della potestà impositiva in ambito nazionale. Concludendo si può rilevare che anche nel campo delle accise, direttamente per quanto riguarda le fattispecie armonizzate e indirettamente quanto a quelle non armonizzate, il diritto europeo pone limiti, confermati dall'interpretazione della Corte di giustizia, ai tentativi di autodeterminazione degli enti sub-statali.

11. Autonomia come violazione dei principi europei: non armonizzati

Il principio di non discriminazione e il divieto di restrizione delle libertà fondamentali, nella loro accezione fiscale, sono fattori che operano anche per quanto riguarda gli enti sub-statali qualora essi possano esercitare un certo grado di autonomia tributaria. Alcune norme del Trattato e i principi dell'ordinamento europeo in generale hanno consentito di elaborare una serie di criteri che hanno avuto un'importanza determinante all'interno del processo di integrazione giuridica comunitaria, poiché consentono all'Unione europea di intervenire negli

Stati membri anche per quanto riguarda ambiti non specificatamente devoluti alla sua competenza. Tali principi, espressione dei valori fondanti dell'Unione, sono stati elaborati dalla Corte di giustizia sulla base di alcune disposizioni del Trattato e hanno provocato un'attività di integrazione negativa e positiva degli ordinamenti nazionali ai valori europei.

La Corte di Giustizia ha perfezionato i principi fondamentali per l'applicazione di tali divieti alla fiscalità locale, consentendo un'influenza dell'Unione europea anche in materia di imposte dirette che la mera lettera del Trattato non consentirebbe. Quanto affermato in merito all'intervento comunitario per quanto riguarda la materia tributaria *tout court* vale, anche e più specificatamente, nei confronti degli enti sub-statali: benché in assenza di specifiche norme, la necessità che pure le articolazioni dello Stato rispettino i principi fondamentali europei impone alle autonomie il divieto di violare i crismi comunitari anche nel campo dell'imposizione diretta. Pertanto anche in tale ambito, e cioè anche ove gli Stati membri non hanno effettuato una diretta cessione di sovranità in favore dell'Unione, gli enti sub-statali vedono diminuite le proprie possibilità in ordine alla realizzazione di un proprio spazio di autonomia tributaria.

1. *Il principio di non discriminazione*

Il principio di non discriminazione di cui all'articolo 18 del TFUE comporta che non possano essere adottati, direttamente o indirettamente, trattamenti giuridici differenti e irragionevoli tra soggetti in base alla nazionalità. Tale principio deve essere interpretato alla luce delle libertà economiche che si trovano sancite all'interno del Trattato, perché esso le difende applicandosi nei casi di trattamenti ingiustificati tra due soggetti.⁵¹⁵

Il principio di non discriminazione fiscale rappresenta una specificazione del medesimo principio generale di non discriminazione e trova una propria formalizzazione in alcune norme del Trattato, quale l'articolo 110. Tali discipline, positivamente enucleate, sono poste a

⁵¹⁵Quanto alla comprensione dei tributi interni discriminatori, occorre analizzarli nel confronto con le tasse aventi effetto equivalenti a dazi doganali: nonostante la comune finalità, esse sono fattispecie che operano in relazione a situazioni diverse e che producono effetti differenti. La tassa a effetto equivalente colpisce esclusivamente il prodotto importato o esportato in ragione dell'importazione o dell'esportazione; il tributo interno discriminatorio, invece, colpisce tutti i prodotti, discriminando quelli importati da quelli nazionali. Conseguentemente, le tasse a effetto equivalente vanno comunque abolite, mentre le imposte interne discriminatorie possono essere applicate solo in modo da escludere qualsiasi forma di discriminazione diretta o indiretta fra prodotti nazionali e prodotti di altri Stati membri (TESAURO 2012, pp. 386 e ss.).

tutela dei principi fondamentali dell'ordinamento europeo, quali la tutela del mercato interno e delle libertà fondamentali.

L'imposizione tributaria, in linea di principio e per quanto non disciplinato al livello comunitario per quanto riguarda le fattispecie armonizzate, rimane nella sfera di libertà degli Stati membri. Essa, tuttavia, in virtù del principio di non discriminazione deve conservare un carattere di assoluta neutralità tra i prodotti nazionali e quelli importati o esportati; in altre parole, l'attraversamento del confine tra uno Stato membro e l'altro non può rappresentare né direttamente né indirettamente l'occasione per l'applicazione di oneri più gravosi. Il divieto di imposizioni fiscali discriminatorie riguarda le fattispecie tributarie che colpiscono le merci importate più di quelle nazionali.⁵¹⁶

Il divieto in oggetto, che ha effetto diretto per i singoli nonostante i destinatari della lettera della norma siano gli Stati membri, comprende qualsiasi onere pecuniario di natura tributaria, sia a carattere diretto sia indiretto, imposto dallo Stato o da un ente sub-statale, indipendentemente dal soggetto beneficiario e dall'ammontare dell'ostacolo agli scambi che può anche essere di lieve entità.

La norma in oggetto pur non avendo un collegamento diretto con l'armonizzazione fiscale in campo comunitario, presenta con la stessa delle forti connessioni poiché si pone in un rapporto di complementarità.⁵¹⁷ L'armonizzazione e il coordinamento fiscale coesistono ma non assorbono il generale principio di non discriminazione fiscale; infatti, anche se si ipotizzasse un completo ravvicinamento delle legislazioni tributarie dei vari Stati membri, ciò non comporterebbe la disattivazione del principio di non discriminazione, così come

⁵¹⁶La sentenza della Corte di giustizia, in esito della causa C-45/94, precisa che «dal momento che è inteso garantire la libera circolazione delle merci fra gli Stati membri in normali condizioni di concorrenza, mediante l'eliminazione di ogni forma di protezione che possa risultare dall'applicazione di tributi interni discriminatori nei confronti delle merci originarie di altri Stati membri, l'articolo 95 [oggi articolo 110] deve garantire l'assoluta neutralità dei tributi interni riguardo alla concorrenza fra merci nazionali e merci importate. Il divieto sancito da detto articolo deve applicarsi tutte le volte che un'imposizione fiscale sia atta a scoraggiare l'importazione di merci originarie di altri Stati membri a vantaggio di prodotti nazionali». Nel medesimo senso si esprime, tra le altre, la sentenza C-68/96 la quale afferma che «secondo una costante giurisprudenza, l'art. 95 [oggi articolo 110] del Trattato mira a garantire la libera circolazione delle merci fra gli Stati membri in condizioni normali di concorrenza, tramite l'eliminazione di qualsiasi forma di protezione che possa risultare dall'applicazione di imposte interne discriminatorie nei confronti di prodotti di altri Stati membri. Tale norma è diretta ad essere applicata a tutti i prodotti provenienti dagli Stati membri ivi compresi i prodotti originari di paesi terzi che si trovano in libera pratica negli Stati membri. Ne consegue che un sistema fiscale è compatibile con l'art. 95 del Trattato solo qualora esso sia congegnato in modo da escludere in ogni caso che i prodotti importati vengano assoggettati ad un onere più gravoso rispetto ai prodotti nazionali.».

⁵¹⁷SAPONARO 2002, p. 1045.

l'applicazione di tale principio da parte della Corte di giustizia non sarebbe alternativa al processo di armonizzazione e di coordinamento. L'applicazione del principio di non discriminazione non può essere sufficiente a risolvere il problema del trattamento differenziato dannoso e, quindi, non consente di fare a meno dell'armonizzazione fiscale, che rimane quindi complementare al principio in analisi. Il divieto di discriminazione, infatti, non è un rimedio perfetto per eliminare qualsiasi situazione pregiudizievole nel settore tributario riguardo ai rapporti transfrontalieri. Così come costruito dal Trattato, tale principio è parziale, nel senso che riguarda quelle discriminazioni che si risolvono in una eventuale maggiore imposizione dei prodotti appartenenti ad altri Paesi membri e non in una minore imposizione di tali prodotti e soggetti. Il principio di non discriminazione combatte, dunque, solo le tendenze protezionistiche dei Paesi membri e non si oppone alle misure, c.d. discriminazioni “a rovescio”, che essi possono prendere per attirare beni e, soprattutto, investimenti di provenienza da altri Paesi membri. A tali situazioni di *tax competition* può porsi rimedio solo ricorrendo a forme di armonizzazione e coordinamento fiscale, che vengono così a coesistere con il principio di non discriminazione e sono rimesse esclusivamente alla iniziativa delle istituzioni comunitarie.⁵¹⁸

Nonostante quanto appena affermato, in generale la corretta applicazione del principio di non discriminazione dovrebbe contribuire a impedire il verificarsi di fenomeni concorrenziali nocivi su tutto il territorio dell'Unione e, quindi, anche nei livelli di governo sub-statali. I fenomeni di *cross-border shopping*, che si sono verificati in Europa soprattutto a partire dagli anni Ottanta, hanno dimostrato come la concorrenza fiscale possa originare anche tra singole Regioni oppure tra organizzazioni territoriali di Stati membri vicini o all'interno dello stesso Stato.⁵¹⁹ Gli obiettivi dell'Unione comportano che il divieto di misure fiscali discriminatorie operi nei confronti degli enti sub-statali per le stesse ragioni per cui agli stessi è stato riferito il divieto di istituzione di tasse aventi effetti equivalenti a dei dazi. Tale assunto si può ricavare anche dalle pronunce della Corte di giustizia precedentemente analizzate per quanto riguarda il divieto di tasse a effetto equivalente; in quella sede la giurisprudenza ha chiarito infatti che la tutela della libera circolazione delle merci potrebbe essere compromessa in forza di misure impositive aventi carattere meramente locale. Questo induce a ritenere che l'attenzione dell'ordinamento europeo sulle entità territoriali si debba concentrare anche per il divieto in

⁵¹⁸GALLO 2000, p. 725.

⁵¹⁹SAPONARO 2002, p. 1046.

esame. Le autonomie dotate di potestà impositiva quindi non possono istituire tributi discriminatori; così come non potranno differenziare elementi della disciplina dei tributi tra prodotti nazionali e prodotti provenienti da o esportati verso altri Stati membri.⁵²⁰

Rilievo centrale per la tutela del mercato comune delle merci ha pure il divieto di restrizioni quantitative degli scambi e di misure di effetto equivalente di cui agli articoli 34 e 35 TFUE, relativo sia alle importazioni sia alle esportazioni, il quale ha delle affinità al citato divieto di cui all'articolo 110 TFUE sia per quanto riguarda la struttura sia per gli obiettivi.

La giurisprudenza della Corte di giustizia ha poi esteso, anche in questo ambito, l'applicazione dell'ordinamento europeo agli enti sub-statali, sulla base della valutazione degli effetti che un determinato regime può produrre sulla libera circolazione delle merci. L'obiettivo di non ostacolare gli scambi intracomunitari comporta che il regime discriminatorio non possa essere adottato nemmeno da partizioni interne ad uno Stato membro, non essendo giustificante in tal senso la circostanza che anche operatori nazionali siano discriminati a causa del regime stesso. La tutela del mercato interno, quale spazio di libera circolazione delle merci indipendentemente dal luogo di provenienza e di arrivo delle merci in quanto anche meramente interni, comporta che l'influenza europea si determini, per mezzo del principio di non discriminazione, anche in quegli ambiti per i quali l'Unione non avrebbe una competenza diretta.⁵²¹

⁵²⁰MICELI 2014 a, pp. 130 e 131.

⁵²¹Il giudice europeo, con la sentenza derivante dalla causa C-21/88, si è infatti espresso nel senso che la disciplina relativa al divieto di restrizione e di misure a effetto equivalente vada interpretata in modo tale che essa si oppone a una normativa nazionale la quale riserva alle imprese ubicate in determinate Regioni del territorio nazionale una percentuale degli appalti pubblici di forniture. Lo Stato italiano, con legge, aveva esteso a tutte le amministrazioni ed enti pubblici nonché alle società e agli enti a partecipazione statale l'obbligo di rifornirsi, per una quota pari ad almeno il trenta per cento del materiale occorrente, da imprese industriali, agricole e artigiane ubicate nel Mezzogiorno, ove venisse eseguita una lavorazione dei prodotti in questione. La Corte ha rilevato che occorre determinare gli effetti che un regime preferenziale siffatto può produrre sulla libera circolazione delle merci. Un regime di questo genere infatti, favorendo le merci trasformate in una determinata regione di uno Stato membro, impedisce alle amministrazioni e agli enti pubblici interessati di rifornirsi per una parte del materiale occorrente presso imprese ubicate in altri Stati membri. La Corte ha così affermato che i prodotti originari di altri Stati membri sono discriminati rispetto a quelli fabbricati nello Stato membro in questione e che ne risulta ostacolato il corso normale degli scambi intracomunitari. La medesima pronuncia prosegue poi affermando che la conclusione cui essa giunge non è inficiata dalla circostanza che gli effetti restrittivi di un tale regime preferenziale si dispiegano in egual misura nei confronti dei prodotti fabbricati da imprese dello Stato membro in questione, non ubicate nella Regione a cui si applica il regime preferenziale, allo stesso modo dei prodotti fabbricati da imprese che hanno sede negli altri Stati membri. Il giudice infatti sottolinea che se non tutti i prodotti dello Stato membro in questione sono favoriti rispetto ai prodotti stranieri, tutti quelli che beneficiano del regime preferenziale sono prodotti nazionali; inoltre, un provvedimento statale non può sottrarsi al divieto comunitario per il fatto che i suoi effetti restrittivi sulle importazioni non favoriscono la totalità dei prodotti nazionali, ma solo una parte di essi. La pronuncia derivante dalle cause riunite C-227/91, C-318/91 e C-319/91 ha sancito la non conformità con il diritto europeo di una legge regionale recante norme

Il principio di non discriminazione, così come ricavato dalla lettera del Trattato ed elaborato dall'opera della Corte, pur mantenendo anche il proprio iniziale campo di applicazione e il suo obiettivo di evitare trattamenti ingiustificati e irragionevoli, ha assunto nel tempo una diversa estensione. Detto crisma infatti, benché non abbia perso il suo collegamento con l'imposizione indiretta e la tutela della circolazione delle merci, è stato riferito anche all'imposizione diretta, qualora gli Stati abbiano previsto discipline fiscali limitative delle libertà fondamentali dell'Unione nei confronti dei non residenti. In tal modo si è potuta negare l'attuazione dell'esercizio del potere tributario nazionale, anche nel campo dell'imposizione diretta, se esercitato in modo contrario alle libertà economiche.

Così come le norme specifiche del Trattato, anche il principio di non discriminazione, è applicabile agli enti sub-statali con potestà impositiva. In tal modo il diritto comunitario può influire e limitare le scelte impositive delle autonomie, sia in relazione all'ambito delle imposte dirette che esula dalle competenze propriamente europee sia per quanto riguarda gli enti sub-statali ai quali i Trattati riservano una attenzione limitata. La stessa Corte di giustizia conferma tali assunti, affermando che «se è vero che allo stato attuale del diritto comunitario la materia delle imposte dirette non rientra, in quanto tale, nella competenza della Comunità, ciò non toglie tuttavia che gli Stati membri sono tenuti ad esercitare nel rispetto del diritto comunitario le competenze da essi conservate. Nel settore della libera prestazione dei servizi la Corte ha quindi riconosciuto che un provvedimento fiscale nazionale che ostacoli l'esercizio di tale libertà può costituire una misura vietata, sia ch'esso emani dallo Stato stesso sia da un ente locale».⁵²²

per la corresponsione dei compensi dovuti dai privati che richiedono prestazioni veterinarie all'Unità sanitaria locale, da leggersi insieme al regio decreto nazionale che consentiva l'introduzione all'interno di un Comune di carne fresca, macellata altrove e destinata alla vendita, alla condizione che la carne sia sottoposta a una nuova visita da parte del veterinario del Comune di destinazione oltre che a quella già eseguita nel Comune di origine. L'ispezione sanitaria e il pagamento del relativo onere pecuniario a titolo di diritto di ispezione sanitaria, forfettariamente determinato dall'amministrazione locale, colpivano l'introduzione di carni fresche, anche in mero transito, all'interno di un Comune provenienti sia da altro Stato membro sia da altro Comune italiano, benché già munite di un certificato sanitario redatto dall'autorità competente del luogo di provenienza conformemente a quanto previsto dalla normativa europea. Il giudice del rinvio, dubitando della conformità della normativa con le disposizioni comunitarie di cui all'articolo 30 TCE (oggi articolo 34 TFUE), ha chiesto alla Corte di giustizia di pronunciarsi in via pregiudiziale in merito. Secondo il giudice europeo la disciplina comune sulle verifiche della carne fresca ha comportato l'istituzione di un sistema di controlli sanitari armonizzato, basato sull'equivalenza delle garanzie sanitarie imposte in tutti gli Stati membri, derivando in tal modo una sicura tutela della salute e la parità di trattamento dei prodotti. Tale sistema, che tende a spostare i controlli sanitari sullo Stato membro speditore, si sostituisce a ogni altro sistema di controlli esistente all'interno del paese destinatario, qualunque sia il luogo in cui i controlli vengono effettuati. In virtù di quanto affermato quindi la normativa in esame non può dirsi conforme all'ordinamento europeo.

522Sentenza della Corte di giustizia in esito alle cause riunite C-544/03 e C-545/03 Nello stesso modo si esprime

2. *Divieto di restrizione delle libertà economiche fondamentali*

Strettamente collegato al principio di non discriminazione è il divieto di restrizione delle libertà economiche fondamentali dell'Unione europea. Da un lato, infatti, il principio di non discriminazione opera quale fattispecie autonoma, tale da censurare o meno imposizioni nazionali per il mero fatto della discriminazione, mentre, dall'altro lato, opera a difesa dell'ordinamento come strumento per la tutela delle libertà poste a fondamento dell'Unione europea. L'obiettivo, che è sempre il medesimo di creazione di un mercato interno ove beni, persone e capitali possano circolare liberamente senza ostacoli, viene così raggiunto mediante diversi meccanismi giuridici, a volte esplicitati dalla lettera dell'ordinamento positivo, a volte elaborati grazie all'interpretazione giurisprudenziale.⁵²³

Anche per gli enti sub-statali l'influenza dell'Unione europea nella materia della fiscalità diretta avviene per mezzo della tutela delle libertà fondamentali, dal momento che anche in tale ambito è necessario garantire la realizzazione di uno spazio all'interno del quale merci, persone e capitali possono circolare liberamente. Quanto affermato in materia di imposte armonizzate, relativamente alla sovrapposizione di un concetto di territorio europeo rispetto al tradizionale concetto di territorio nazionale, può sostenersi anche nel campo delle imposte non armonizzate. La tutela di un mercato interno, così come voluto dall'ordinamento europeo, deve infatti essere garantita a pieno e le articolazioni interne degli Stati membri non potrebbero mettere in discussione la sua operatività. Per realizzare questo obiettivo, posto che per quanto riguarda la fiscalità indiretta si pone un'interpretazione della disciplina positiva dell'Unione volta a estendere l'applicabilità anche a tali livelli di governo, si è reso necessario che anche la fiscalità diretta risultasse in ogni suo aspetto compatibile con il diritto comunitario. L'intervento di quest'ultimo all'interno di materie per le quali non avrebbe direttamente competenza può avvenire, anche per quanto riguarda gli enti sub-statali, per mezzo delle libertà economiche fondamentali dell'Unione.

La tutela delle libertà tuttavia, quale obiettivo principale dell'ordinamento, assume in taluni

la sentenza in esito al procedimento C-17/00 nell'affermare che «atteso che gli atti dell'autorità pubblica sono soggetti al rispetto delle norme relative alla libera prestazione dei servizi, resta a tal riguardo irrilevante che il provvedimento fiscale di cui trattasi sia stato emanato, come nella causa principale, da un ente locale e non dallo Stato stesso.».

523MICELI 2014 a, a p. 199, precisa che lo specifico articolo 118 TFUE relativo al divieto di discriminazione «è stato applicato soltanto ove non sono stati riscontrati i presupposti per l'utilizzazione congiunta (del principio di non discriminazione) con i principi che garantiscono le libertà economiche all'interno del Trattato, in quanto generalmente non viene in rilievo la discriminazione in sé e per sé, ma nel trattamento tra non residente e non residente in rapporto ad una delle libertà fondamentali definite dal Trattato.».

casi valenza autonoma e, insieme ai principi, sopra meglio descritti, ha un'importanza determinante all'interno del processo di integrazione giuridica comunitaria, essendo il veicolo mediante il quale il diritto europeo influisce sugli Stati membri e sulle loro articolazioni interne anche nell'ambito di materie non specificatamente devolute alla competenza comunitaria. Mediante tali strumenti infatti l'Unione europea ha potuto svolgere la sua funzione regolatrice anche nella materia dell'imposizione diretta, che non rientrerebbe nelle sue competenze. La sovranità impositiva, infatti, dovrebbe rimanere, salvo gli ambiti di armonizzazione comunitaria, di competenza statale. Tuttavia la materia fiscale tout court è di fatto influenzata dall'ordinamento europeo, in via diretta o mediante il parametro del principio di non discriminazione, proprio grazie all'obbligo di tutela delle libertà fondamentali, quali quelle relative alla circolazione di merci, persone e capitali.

Il divieto di restrizione delle libertà fondamentali impone di non operare limitazioni irragionevoli e non giustificate alle libertà europee. Mentre il principio di non discriminazione difende le libertà europee mediante la sua applicazione nei casi di trattamenti ingiustificatamente discriminatori tra residenti e non, quello del divieto di restrizione delle libertà opera sulla singola disciplina al di là di una qualsiasi valutazione comparativa. La Corte di giustizia poi ha utilizzato il principio di non discriminazione o quello di divieto di restrizione adottando, di volta in volta, quello più consono a risolvere la questione giuridica sottoposta al suo sindacato. Il passaggio dal primo al secondo criterio poi ha determinato un intervento molto più incisivo del giudice europeo sulle normative nazionali poiché il divieto di restrizione delle libertà fondamentali è stato considerato uno strumento molto più efficace per la rimozione degli ostacoli per la realizzazione del mercato comune.⁵²⁴

⁵²⁴Tale tendenza giurisprudenziale può rilevarsi nella sentenza in esito alla causa C-307/97 ove il giudice di rinvio chiedeva se il combinato disposto degli articoli 52 e 58 del Trattato (oggi articoli 49 e 54 TFUE) osti a che un centro di attività stabile sito in Germania e gestito da una società di capitali avente sede in un altro Stato membro non goda, alle stesse condizioni delle società di capitali aventi sede in Germania, di talune agevolazioni fiscali. La Corte in quella sede rilevava anzitutto che, secondo una costante giurisprudenza, l'articolo 52 del Trattato, in materia di libertà di stabilimento, è una delle disposizioni fondamentali della Comunità ed è direttamente efficace negli Stati membri dalla scadenza del periodo transitorio. Il diniego delle agevolazioni fiscali ai centri di attività stabili situati in Germania di società non residenti, secondo la Corte, rendeva meno interessante, per queste ultime, il possesso di partecipazioni attraverso succursali tedesche, considerato il fatto che, in forza della legge tedesca e delle convenzioni volte a prevenire la doppia imposizione, degli sgravi fiscali di cui trattasi possono fruire solo le controllate tedesche le quali, in quanto persone giuridiche, sono soggette ad un obbligo fiscale illimitato, cosa che limita pertanto la libertà, riconosciuta espressamente agli operatori economici dall'art. 52, primo comma, seconda frase, del Trattato, di scegliere la forma giuridica adeguata per lo svolgimento di attività in un altro Stato membro. La differenza di trattamento di cui erano oggetto le succursali di società non residenti rispetto alle società residenti e la limitazione della libertà di scegliere la forma del centro di attività secondario dovevano considerarsi configurare, quindi, un'unica violazione degli artt. 52 e 58 del

Una volta assodata la caratteristica del divieto di restrizione delle libertà fondamentali, quale veicolo per l'intervento dell'Unione europea all'interno degli Stati membri anche per quanto riguarda le materie non armonizzate, nonché la sua autonomia ontologica e funzionale rispetto al principio di non discriminazione, occorre ricordare che tale criterio è riferibile anche agli enti sub-statali che possiedono potestà impositiva. Questi ultimi, pertanto, sono limitati nel proprio esercizio della potestà tributaria in conseguenza dell'applicazione e dell'interpretazione delle norme relative alle libertà fondamentali; in altre parole, queste

Trattato. La Corte poi precisa che, in mancanza di misure di unificazione comunitaria, gli Stati membri restano competenti a determinare i criteri della tassazione dei redditi e del patrimonio al fine di eliminare, se del caso mediante convenzioni, le doppie imposizioni. In tale ambito, nel quadro delle convenzioni bilaterali stipulate per evitare la doppia imposizione gli Stati membri sono liberi di stabilire i fattori di collegamento al fine di ripartirsi la competenza tributaria. Per quanto riguarda l'esercizio del potere impositivo così ripartito, gli Stati membri tuttavia non possono esonerarsi dal rispettare le norme comunitarie. La Corte infatti, citando i propri precedenti, ribadisce che, pur se la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono esercitare tale competenza nel rispetto del diritto comunitario.

.....La Corte di giustizia si è pure espressa in materia di libera circolazione dei capitali con la sentenza di cui alla causa C-35/98. In via preliminare essa ricordava, da una parte, che se è pur vero che la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitare tale competenza nel rispetto del diritto comunitario. D'altra parte, la direttiva 88/361, applicabile all'epoca dei fatti della causa, ha realizzato la liberalizzazione completa dei movimenti di capitali e ha imposto a tal fine agli Stati membri l'obbligo di sopprimere tutte le restrizioni ai movimenti di capitali, il cui effetto diretto era già stato riconosciuto dalla Corte stessa. Il giudice europeo ha rilevato che una disposizione di legge come quella controversa nella causa in oggetto aveva l'effetto di dissuadere i cittadini di uno Stato membro che risiedono nei Paesi Bassi dall'investire i loro capitali nelle società aventi sede in un altro Stato membro. Risultava del resto chiaramente dalla genesi legislativa della disposizione che l'esenzione dei dividendi e la sua limitazione ai dividendi di azioni di società aventi sede nei Paesi Bassi miravano appunto a promuovere gli investimenti dei singoli in società aventi ivi la sede al fine di rafforzare i capitali propri di queste ultime. Una siffatta disposizione produce anche un'effetto restrittivo nei riguardi delle società stabilite in altri Stati membri in quanto costituisce, nei loro confronti, un ostacolo alla raccolta di capitali nei Paesi Bassi nei limiti in cui i dividendi da esse versati ai residenti olandesi sono trattati in maniera meno favorevole, sul piano fiscale, rispetto ai dividendi distribuiti da una società stabilita nei Paesi Bassi, con la conseguenza di rendere meno attraenti, per gli investitori residenti nei Paesi Bassi, le loro azioni o quote di capitale sociale rispetto a quelle di società aventi sede in quest'ultimo Stato membro. La Corte, pertanto, conclude che il fatto di subordinare la concessione di un vantaggio fiscale in materia di imposta sul reddito delle persone fisiche in possesso di azioni, come l'esenzione dei dividendi, alla condizione che i dividendi provengano da società stabilite nel territorio nazionale costituisce una restrizione ai movimenti di capitali, vietata dall'ordinamento europeo. La pronuncia della Corte che più delle precedenti esplicita tale passaggio dalla tutela delle libertà fondamentali del diritto comunitario mediante il mezzo del principio di non discriminazione a quella per la tutela pura e semplice delle stesse, è la sentenza in esito ai procedimenti riuniti C-397/98 e C-410/98. Il giudice qui ricorda, come nelle altre pronunce del medesimo tenore, che, secondo una giurisprudenza costante, se è pur vero che la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitare tale competenza nel rispetto del diritto comunitario astenendosi da qualsiasi discriminazione basata sulla cittadinanza. Dalla giurisprudenza della Corte si evince che l'articolo 6 (oggi articolo 18) del Trattato, che enuncia il principio generale del divieto di discriminazioni fondate sulla cittadinanza, tende ad applicarsi autonomamente solo nelle situazioni disciplinate dal diritto comunitario per le quali il Trattato non stabilisca specifici divieti di discriminazione. In materia di diritto di stabilimento, invece, il principio del divieto di discriminazione è stato attuato dall'articolo 52 (oggi articolo 49) del Trattato. Conseguentemente, non occorre applicare l'articolo 6 del Trattato, ma è con riferimento all'articolo 52 del Trattato che si deve stabilire in primo luogo se una normativa nazionale comporti una restrizione ingiustificata della libertà di stabilimento. L'art. 52 del Trattato è una disposizione fondamentale del diritto comunitario ed è direttamente applicabile negli Stati membri fin dalla scadenza del periodo transitorio. In

ultime delimitano i contenuti dell'autonomia tributaria locale, anche e soprattutto per quanto riguarda l'imposizione indiretta.⁵²⁵

Anche in relazione al divieto di restrizione delle libertà fondamentali si è sviluppata una linea interpretativa sia dottrinarica sia giurisprudenziale che ha condotto ad ammettere la sua applicazione all'interno degli enti sub-statali. Si tratta del medesimo percorso argomentativo attuato dalla Corte di giustizia per quanto riguarda il divieto di dazi doganali e di misure aventi effetto equivalente, ove si è arrivati ad affermare che i confini territoriali rilevanti, ai fini dell'applicazione del divieto, non sono solo quelli dello Stato ma anche quelli degli enti sub-statali. Occorre infatti essere consapevoli che, nonostante la materia delle imposte dirette non rientri nelle competenze dell'Unione, ciascun attore è tenuto a esercitare le proprie competenze nel rispetto del diritto comunitario; alla luce di questo si è potuto asserire che un provvedimento fiscale nazionale che ostacoli l'esercizio di una libertà fondamentale può costituire una misura vietata e come tale incompatibile con il diritto europeo, sia che esso emani dallo Stato stesso sia da un ente sub-statale.

Particolare interesse in materia rivestono alcune pronunce della Corte di giustizia europea, quale quella avente ad oggetto il regolamento del consiglio comunale di un Comune belga istitutivo dell'imposta sulle antenne paraboliche, in virtù del quale si chiedeva l'interpretazione da fornire alla libera prestazione di servizi per valutare la compatibilità della normativa comunale in oggetto.⁵²⁶ Emerge così espressamente l'obbligo degli Stati membri di rispettare i dettami dell'ordinamento europeo anche nelle materie non armonizzate, quale l'imposizione diretta, e che tutti gli atti dell'autorità pubblica sono soggetti al suo rispetto, essendo a tal riguardo irrilevante che il provvedimento fiscale sia stato emanato da un ente sub-statale e non dallo Stato stesso. La normativa del Comune belga non può dirsi compatibile con l'interpretazione dell'ordinamento comunitario fornita dalla Corte perché il diritto dell'Unione non consente l'applicazione di una normativa nazionale che abbia l'effetto di rendere la prestazione di servizi tra Stati membri più difficile della prestazione di servizi puramente

forza di questa disposizione, la libertà di stabilimento dei cittadini di uno Stato membro nel territorio di un altro Stato membro implica l'accesso alle attività non subordinate e il loro esercizio, nonché la costituzione e la gestione di imprese secondo quanto stabiliscono le leggi del paese dove si trova la sede per i cittadini del medesimo. L'abolizione delle restrizioni alla libertà di stabilimento si estende alle restrizioni alla costituzione di agenzie, di succursali o di affiliate da parte dei cittadini di uno Stato membro stabiliti nel territorio di un altro Stato membro.

⁵²⁵BIZIOLI 2012, pp. 116 e ss..

⁵²⁶Sentenza della Corte di giustizia europea in esito alla causa C-17/00.

interna a uno Stato membro. Un'imposta come quella istituita dal regolamento in oggetto è infatti idonea a dissuadere i destinatari di servizi stabiliti sul territorio del Comune dalla ricerca di accesso alle emissioni radiotelevisive diffuse da altri Stati membri, in quanto la ricezione di tali emissioni è soggetta ad un onere che non grava sulla ricezione delle emissioni provenienti da enti di radiodiffusione stabiliti in Belgio. L'imposta sulle antenne paraboliche istituita dal regolamento comunale belga è quindi idonea a ostacolare soprattutto le attività degli operatori nel settore della radiodiffusione o della trasmissione televisiva stabiliti in Stati membri diversi dal Regno del Belgio, mentre garantisce un vantaggio particolare al mercato interno belga ed alle attività di radiodiffusione e di teledistribuzione interne a tale Stato membro.⁵²⁷

A conclusioni opposte la Corte di giustizia giunge nell'analisi della libera prestazione di servizi al fine di valutare la compatibilità con l'ordinamento europeo di due fattispecie impositive realizzate, mediante regolamento tributario, dai consigli comunali di due Comuni belgi: una di queste era dovuta dai proprietari di piloni, tralicci e antenne di diffusione di GSM, mentre l'altra riguardava le antenne esterne.⁵²⁸ In quella sede, pur riconoscendosi che il diritto comunitario non consente a una normativa nazionale di rendere la prestazione di servizi tra Stati membri più difficile della prestazione di servizi puramente interna a un medesimo Stato, era stato affermato che le fattispecie in oggetto potevano dirsi compatibili in quanto la prestazione transfrontaliera non era più difficoltosa di quella interna poiché i tributi in oggetto colpivano indistintamente tutti i proprietari di impianti siti nel Comune interessato.⁵²⁹

⁵²⁷La Commissione, in relazione alla questione pregiudiziale posta all'attenzione della Corte con il procedimento C-17/00, aveva fatto presente che, mentre le emissioni televisive emanate da enti di radiodiffusione stabiliti in Belgio godono di accesso illimitato alla distribuzione via cavo nello Stato membro medesimo, ciò non vale per le emissioni provenienti da enti di radiodiffusione stabiliti in taluni altri Stati membri. Il numero di reti straniere che possono essere diffuse in Belgio via cavo sarebbe quindi particolarmente limitato; a tal riguardo la Commissione menziona al massimo una rete per ogni Stato, talvolta nessuna. Conseguentemente, la maggior parte delle emissioni radiotelevisive diffuse da tali Stati membri non potrebbero essere captate senza antenne paraboliche.

⁵²⁸Sentenza della Corte di giustizia relativamente alle cause riunite C-544/03 e C-545/03, ove il giudice nazionale del rinvio chiedeva alla Corte se l'interpretazione delle norme del Trattato concernenti la libertà di prestazione di servizi, nonché quelle di diritto derivato in merito alla tutela della libertà dei mezzi di comunicazione, dovessero interpretarsi nel senso che essa osta a una normativa di un'autorità nazionale o di un ente locale che introduca un'imposta sulle infrastrutture di comunicazioni mobili e personali utilizzate nell'ambito dello sfruttamento delle attività previste nelle licenze e autorizzazioni.

⁵²⁹Quale principio fondamentale dell'ordinamento europeo, secondo la giurisprudenza della Corte, l'articolo 59 (oggi articolo 56) del Trattato prescrive non solo l'eliminazione di qualsiasi discriminazione nei confronti del prestatore di servizi stabilito in un altro Stato membro in base alla sua cittadinanza, ma anche la soppressione di qualsiasi restrizione, anche qualora essa si applichi indistintamente ai prestatori nazionali e a quelli degli altri Stati membri, qualora sia tale da vietare o ostacolare maggiormente le attività del prestatore stabilito in un

Altra fondamentale pronuncia della Corte di giustizia in merito al divieto di restrizione delle libertà fondamentali è quella concernente l'imposta sullo scalo turistico gravante unicamente sui soggetti aventi domicilio fiscale fuori dal territorio regionale, di cui alla normativa della Regione Sardegna, già analizzata in materia di divieto di Aiuti di Stato.⁵³⁰

Una volta assodata l'influenza dell'imposta sarda sulla libera prestazione di servizi,⁵³¹ occorre valutare se la normativa regionale sarda costituisce una restrizione alla medesima, ricordando che un provvedimento fiscale nazionale che ostacoli l'esercizio di una tale libertà può costituire una misura vietata sia che esso venga emanato dallo Stato sia che ne sia autore un ente sub-statale.⁵³² A questo proposito, la Corte ha certamente ammesso, nelle sue pronunce in

altro Stato membro ove fornisce legittimamente servizi analoghi. L'articolo in esame osta all'applicazione di qualsiasi normativa nazionale che abbia l'effetto di rendere la prestazione di servizi tra Stati membri più difficile della prestazione di servizi puramente interna ad uno Stato membro. Per contro, la Corte di giustizia, nella pronuncia in esame, riconosce che dall'articolo 59 non sono contemplate misure il cui solo effetto è quello di produrre costi supplementari per un determinata prestazione e che incidono allo stesso modo sulla prestazione di servizi tra Stati membri e su quella interna ad uno Stato membro. Per quanto riguarda la questione se la riscossione da parte delle autorità comunali di tributi come quelli oggetto delle cause in analisi costituisca un ostacolo incompatibile con l'articolo 59, si deve rilevare che siffatti tributi sono indistintamente applicabili a tutti i proprietari degli impianti di telefonia mobile nel territorio comunale interessato e che gli operatori stranieri non sono, né di fatto né in diritto, colpiti da tali misure in modo più pesante degli operatori nazionali. Il giudice quindi rileva che tali provvedimenti fiscali non rendono la prestazione di servizi transfrontaliera neppure più difficoltosa della prestazione di servizi interna. Il medesimo riconosce poi che l'istituzione di un'imposta sui piloni, tralicci e antenne ben può rendere più costose le tariffe delle telecomunicazioni di telefonia mobile dall'estero verso il Belgio e viceversa, ma, tuttavia, le prestazioni di servizi telefonici interne sono soggette al rischio di ripercussione dell'imposta sulle tariffe nella stessa misura. La Corte aggiunge inoltre che nulla lascia intravedere che l'effetto cumulativo delle imposte locali comprometta la libera prestazione di servizi di telefonia mobile tra gli altri Stati membri e il Regno del Belgio. Alla luce di quanto affermato, la pronuncia in esame sancisce che la questione in oggetto va risolta dichiarando che l'articolo 59 del Trattato deve essere interpretato nel senso che non osta a che una normativa di un'autorità nazionale o di un ente locale istituisca un'imposta sulle infrastrutture di comunicazioni mobili e personali utilizzate nell'ambito della gestione delle attività coperte dalle licenze e autorizzazioni che è indistintamente applicabile ai prestatori nazionali e a quelli degli altri Stati membri e colpisce allo stesso modo la prestazione di servizi interna a uno Stato membro e la prestazione di servizi tra Stati membri.

530Sentenza della Corte di giustizia in esito alla causa C-169/08.

531Per risolvere la questione oggetto della causa occorre accertare anzitutto se la legge in questione potesse rientrare nell'ambito di applicazione della libera prestazione dei servizi. La Corte, in quella sede, dopo aver confermato che il legislatore sardo aveva istituito un'imposta gravante direttamente su detta libertà fondamentale, ha precisato che i servizi sui quali l'imposta ha un'incidenza possono rivestire carattere transfrontaliero poiché detta fattispecie, da un lato, può incidere sulla possibilità delle imprese stabilite in Sardegna di offrire servizi di scalo negli aerodromi e nei porti a cittadini e ad imprese stabiliti in un altro Stato membro e, dall'altro, ha un'incidenza sull'attività delle imprese straniere aventi la loro sede in uno Stato membro diverso dalla Repubblica italiana e che assumono l'esercizio di unità da diporto in Sardegna.

532La Corte rileva che è pacifico che l'imposta regionale sullo scalo grava sugli esercenti degli aeromobili e delle unità da diporto aventi il domicilio fiscale fuori dal territorio regionale e che il fatto generatore dell'imposta è lo scalo dell'aeromobile o dell'unità da diporto in detto territorio. L'imposta, anche se si applica soltanto in una parte circoscritta di uno Stato membro, grava sugli scali degli aeromobili e delle unità da diporto senza distinguere a seconda che essi provengano da un'altra regione d'Italia o da un altro Stato membro. Pertanto la natura regionale dell'imposta non per questo esclude che essa possa ostacolare la libera circolazione dei servizi.

tema di fiscalità diretta, che la situazione dei residenti e quella dei non residenti in un dato Stato membro non sono di regola paragonabili, in quanto presentano differenze oggettive per quanto attiene sia alla fonte dei redditi sia alla capacità contributiva personale del contribuente o alla presa in considerazione della sua situazione personale e familiare;⁵³³ tuttavia, ai fini del raffronto della situazione dei contribuenti, occorre prendere in considerazione le caratteristiche specifiche dell'imposta oggetto della causa. La Corte sancisce pertanto che una disparità di trattamento tra residenti e non residenti costituisce una restrizione alla libera circolazione vietata qualora non sussista alcuna obiettiva diversità di situazione, rispetto all'imposta di cui è causa, tale da giustificare la disparità di trattamento tra le varie categorie di contribuenti, come avviene per l'imposta sarda.⁵³⁴ Il fatto poi che le persone soggette all'imposta in Sardegna contribuiscano, attraverso il gettito generale all'azione della Sardegna per la tutela dell'ambiente è, secondo il giudice europeo, irrilevante ai fini del raffronto della situazione dei residenti e dei non residenti con riguardo all'imposta regionale sullo scalo. Infatti, detta imposta non ha la stessa natura e non persegue gli stessi obiettivi delle altre imposte corrisposte dai contribuenti sardi, che mirano segnatamente ad alimentare in modo generale il bilancio pubblico e, pertanto, a finanziare l'insieme delle azioni regionali.

La normativa tributaria istituita dalla Regione Sardegna costituisce quindi una restrizione alla libera prestazione dei servizi in quanto essa grava unicamente sugli operatori aventi il domicilio fiscale fuori dal territorio regionale, senza assoggettare alla stessa imposta quelli stabiliti in quest'ultimo. Il tributo in oggetto non viene salvato da parte del giudice tributario nemmeno di fronte ai tentativi della Regione Sardegna di far valere delle cause di

⁵³³L'applicazione di detta normativa tributaria comporta che, per tutti i soggetti passivi dell'imposta aventi il domicilio fiscale fuori dal territorio regionale e stabiliti in altri Stati membri, i servizi considerati sono resi più onerosi di quelli forniti agli esercenti stabiliti su tale territorio, creando così un vantaggio per talune categorie di imprese stabilite in tale territorio. La Regione Sardegna, richiamando precedenti giurisprudenziali, affermava che, tenuto conto della natura e dello scopo della fattispecie, diretta a garantire la tutela dell'ambiente, i residenti e i non residenti non si troverebbero in una situazione oggettivamente paragonabile e, pertanto, il loro trattamento differenziato non costituirebbe una restrizione alla libera prestazione dei servizi. Infatti, mentre i residenti contribuirebbero alla costituzione delle risorse destinate alle operazioni di mantenimento, di ripristino e di tutela dei beni ambientali, finanziando l'azione della Regione Sardegna mediante il gettito generale, le imprese non residenti agirebbero per contro come "free riders" ambientali, utilizzando le risorse senza partecipare ai costi di tali operazioni.

⁵³⁴Tale tributo infatti è dovuto per effetto dello scalo degli aeromobili adibiti al trasporto privato di persone e delle imbarcazioni da diporto e non in ragione della situazione finanziaria dei contribuenti interessati. Indipendentemente dal luogo in cui risiedono o sono stabilite, tutte le persone fisiche o giuridiche che fruiscono dei servizi sono in una situazione oggettivamente paragonabile con riguardo a detta imposta in relazione alle conseguenze per l'ambiente.

giustificazione, poiché né la tutela dell'ambiente e della sanità pubblica⁵³⁵ né la coerenza del sistema tributario⁵³⁶ sono tali da consentire la compatibilità della norma con l'ordinamento europeo.

Da quanto osservato, anche e soprattutto dall'analisi della giurisprudenza europea, è possibile affermare che il divieto di restrizione delle libertà economiche fondamentali, con la sua applicazione anche per quelle materie non armonizzate che permangono nelle competenze degli Stati membri, incide fortemente sulle legislazioni nazionali anche ove l'intervento

535La pronuncia in oggetto, in merito alla giustificazione fondata sulle esigenze di tutela dell'ambiente e della sanità pubblica, recita: «La Regione Sardegna sostiene che, anche ammettendo che l'imposta regionale sullo scalo costituisca una misura restrittiva della libera prestazione dei servizi, tale imposta è giustificata da motivi di interesse generale e, segnatamente, da esigenze di tutela dell'ambiente che possono ricondursi a motivi di "sanità pubblica", i quali sono espressamente considerati all'art. 46, n. 1, CE. In particolare, detta imposta troverebbe il suo fondamento in una nuova politica regionale di tutela ambientale e paesaggistica del territorio della Regione Sardegna. Tale politica prevedrebbe, secondo quest'ultima, l'istituzione di vari contributi volti, da un lato, a disincentivare il consumo eccessivo del patrimonio ambientale e paesaggistico costiero e, dall'altro, a finanziare gli interventi onerosi di riassetto delle zone costiere. Tale imposta sarebbe inoltre fondata sul principio "chi inquina paga", poiché, indirettamente, essa graverebbe sugli esercenti dei mezzi di trasporto, i quali costituirebbero una fonte di inquinamento. Va ricordato in proposito che, secondo una giurisprudenza costante della Corte, a prescindere dall'esistenza di uno scopo legittimo che corrisponda a motivi imperativi di interesse generale, la giustificazione di una restrizione alle libertà fondamentali garantite dal Trattato CE presuppone che la misura in questione sia idonea a garantire il conseguimento dello scopo perseguito e non vada oltre quanto è necessario per il suo raggiungimento. Inoltre, una normativa nazionale è idonea a garantire la realizzazione dell'obiettivo addotto solo se risponde realmente all'intento di raggiungerlo in modo coerente e sistematico. Nella fattispecie si deve rilevare che, anche se i motivi invocati dalla Regione Sardegna potrebbero costituire il fondamento dell'istituzione dell'imposta regionale sullo scalo, gli stessi non possono giustificare le modalità di applicazione di questa imposta e, segnatamente, la disparità di trattamento degli esercenti aventi il domicilio fiscale fuori dal territorio regionale, i quali sono gli unici debitori di tale imposta. Infatti, è evidente che dette modalità, che comportano una restrizione della libera prestazione dei servizi ai sensi dell'art. 49 CE, non appaiono atte a garantire il conseguimento di detti obiettivi generali né necessarie per raggiungerli. Come ha rilevato l'avvocato generale ai paragrafi 73 e 74 delle conclusioni, ammettendo che gli aeromobili privati e le unità da diporto che fanno scalo in Sardegna costituiscono una fonte di inquinamento, questa si produce indipendentemente dalla provenienza di detti aerei e imbarcazioni e non presenta, in particolare, alcun legame con il domicilio fiscale degli esercenti stessi. Gli aeromobili e le imbarcazioni dei residenti contribuiscono al degrado dell'ambiente tanto quanto quelli dei non residenti. Pertanto, la restrizione alla libera prestazione di servizi, quale essa risulta dalla normativa tributaria di cui trattasi nella causa principale, non può essere giustificata da motivi relativi alla tutela dell'ambiente in quanto l'applicazione dell'imposta regionale sullo scalo che essa istituisce si basa su una differenziazione tra le persone priva di relazione con detto obiettivo ambientale. Una restrizione del genere non può neanche essere giustificata da motivi sanitari, non avendo la Regione Sardegna fornito alcun elemento che consenta di constatare che tale normativa mira a tutelare la sanità pubblica.»

536Quanto alla giustificazione fondata sulla coerenza del sistema tributario, la sentenza riporta che «nelle sue osservazioni la Regione Sardegna, per giustificare la normativa tributaria di cui trattasi nella causa principale, invoca la necessità di salvaguardare la coerenza del suo sistema tributario. L'imposta regionale sullo scalo che grava unicamente sulle persone aventi il domicilio fuori dal territorio regionale sarebbe giustificata dal fatto che i residenti verserebbero altre imposte che contribuiscono all'azione di tutela dell'ambiente in Sardegna. A tale proposito, occorre rammentare che la Corte ha ammesso che l'esigenza di salvaguardare la coerenza del sistema tributario può giustificare una restrizione all'esercizio delle libertà fondamentali garantite dal Trattato, ma ha precisato che siffatto argomento giustificativo esige un nesso diretto tra il beneficio fiscale di cui trattasi e la compensazione di tale beneficio con un determinato prelievo fiscale, dovendosi determinare il carattere diretto del suddetto nesso alla luce della finalità della normativa di cui

dell'Unione non era espressamente previsto: l'influenza comunitaria nell'ambito della fiscalità diretta può quindi dirsi assodato. Da altro punto di vista, occorre sottolineare che tale intervento non avviene solo nei confronti dello Stato, bensì anche per quanto riguarda gli enti sub-statali che siano dotati di una qualche potestà impositiva. L'obbligo di rispettare il diritto europeo, per quanto riguarda la tutela delle libertà economiche fondamentali e indipendentemente dalla materia armonizzata o meno, grava su tutte le articolazioni degli Stati membri, pertanto l'autonomia impositiva degli enti sub-statali finisce per essere influenzata direttamente dall'Unione in ogni materia di suo interesse.

L'evoluzione in tal senso dell'ordinamento comunitario si è verificata in virtù della creazione del mercato interno, quale spazio nel quale deve essere garantito il libero gioco della concorrenza senza che misure fiscali, dello Stato o degli enti sub-statali, possano inficiarne l'effettività. Se tale obiettivo richiede che la circolazione di merci, beni e capitale debba avvenire in tutto il territorio dell'Unione, e non solamente tra Stato e Stato, significa che anche le articolazioni interne devono rispettare i medesimi dettami, indipendentemente dal fatto che il rapporto avvenga senza incidere sugli scambi con altri Stati membri. Si riconosce così un nuovo tipo di territorialità, di stampo europeo, che richiede la limitazione delle facoltà tributarie anche degli enti sub-statali in virtù del principale obiettivo della creazione del mercato interno. I livelli inferiori di governo, quindi, vedono limitate le proprie possibilità non solo da parte degli Stati membri cui appartengono e nemmeno solo nel campo della fiscalità indiretta per la quale quegli stessi Stati hanno compiuto una devoluzione di sovranità, ma anche nel campo della fiscalità diretta, ambito che dovrebbe risultare indifferente all'Unione, in quanto non di sua competenza, ma che ritorna ad essere oggetto di attenzione, per mezzo della tutela delle libertà fondamentali, di fronte al rischio di minare la piena realizzazione del mercato interno.

trattasi. Orbene, come è stato sottolineato al punto 38 della presente sentenza, l'imposta regionale sullo scalo non persegue gli stessi obiettivi delle imposte versate dai soggetti passivi residenti in Sardegna, le quali mirano ad alimentare in generale il bilancio pubblico e quindi a finanziare l'insieme delle azioni della Regione Sardegna. Il non assoggettamento a tale imposta di detti residenti non può quindi essere considerato come una compensazione delle altre imposte cui questi sono soggetti. Da queste considerazioni risulta che la restrizione alla libera prestazione dei servizi, quale risulta dalla normativa tributaria di cui trattasi nella causa principale, non può essere giustificata da motivi relativi alla coerenza del sistema tributario della Regione Sardegna.».

12. I vincoli europei alla compiuta realizzazione dell'autonomia

Sia per quanto riguarda l'imposizione indiretta sia per quella diretta le influenze da parte dell'ordinamento europeo si ripercuotono, oltre che sugli Stati membri intesi quali livelli centrali di governo, anche nei confronti delle loro articolazioni interne. L'effetto diretto del diritto positivo comunitario, il divieto di violazione delle libertà fondamentali e delle regole del mercato unico, nonché l'opera di interpretazione della Corte di Giustizia, conducono a una forte limitazione delle facoltà tributarie da parte degli enti sub-statali. Oltre ai limiti interni, analizzati precedentemente per ciascun paese posto a confronto, si riscontrano anche pesanti vincoli sovranazionali, tanto da doversi mettere ulteriormente in discussione una reale facoltà degli enti sub-statali di poter esprimere una effettiva autonomia, dapprima tributaria, ma anche finanziaria e conseguentemente politica.

Nel primo capitolo del presente elaborato si è cercato di dimostrare come le spinte al decentramento e all'autodeterminazione dei livelli inferiori di governo, evidenti nei percorsi evolutivi dei vari Stati membri analizzati e sancite dalle rispettive Costituzioni, non abbiano trovato una coerente esplicazione nel concreto realizzarsi del sistema tributario. Il sistema operante in Belgio, Italia e Spagna, quali ordinamenti a finanza funzionale di tipo aperto, vede ancora una forte influenza da parte dello Stato nei confronti delle autonomie, le quali si trovano pesantemente limitate nei propri tentativi di autodeterminazione. Come si è avuto modo di precisare, una simile conclusione pareva essere inevitabile poiché la devoluzione costituzionale al legislatore ordinario statale della determinazione di tutto il sistema tributario, e non soltanto di quello proprio, conferisce a quest'ultimo un potere di intervento permeante e influente su tutti i livelli di governo.

Alla luce di una siffatta analisi è parso poi opportuno analizzare il concetto di territorialità che emerge e, allo stesso tempo, giustifica un certo modo di intendere l'autonomia. Si è prediletto quella teoria che vede la territorialità come fondamento e cioè come individuazione dei soggetti che devono concorrere alle spese pubbliche di una data collettività territorialmente determinata. In tale accezione il concetto di territorialità condivide con la nozione di tributo stesso il compito di chiamare i consociati, secondo la propria capacità contributiva, al sostentamento della comunità.

Questa accezione, che si riflette nella qualificazione sia della teoria della territorialità prescelta sia della fattispecie tributaria in campo nazionale, entra in crisi una volta che

l'indagine si sposta nel campo dell'Unione europea. Per valutare le effettive possibilità degli enti sub-statali di realizzare un soddisfacente grado di autonomia è stato infatti necessario verificare l'influenza in tale ambito dell'ordinamento comunitario che, al pari di quello nazionale, è in grado di condizionare i livelli inferiori di governo. Si è cercato di capire se i già limitati spazi di autonomia concessi agli enti sub-statali potessero essere ulteriormente frustrati da parte del diritto europeo.

Dall'indagine svolta è emersa un'ulteriore e pesante limitazione nei confronti dei livelli inferiori di governo, sia per quanto riguarda l'imposizione indiretta sia per quanto riguarda quella diretta; il diritto positivo immediatamente influente sulla materia tributaria, la tutela dei principi fondamentali dell'Unione e l'interpretazione fornita da parte della Corte di giustizia hanno condizionato in maniera rilevante la potestà tributaria di tutti i livelli di governo. Sia per quanto riguarda le materie armonizzate sia relativamente a quelle che divengono di interesse dell'Unione per la necessità di rispettare i principi fondamentali europei, emerge un concetto di territorialità diverso da quello precedentemente prospettato.

Il territorio europeo, secondo tale prospettiva, deve essere considerato uno spazio all'interno del quale realizzare un mercato interno dove persone, merci e capitali circolano liberamente e dove si svolge la libera concorrenza così come immaginata dall'ordinamento comunitario. Il mercato interno è quindi ciò che giustifica sia la disciplina positiva, per quanto riguarda le imposte armonizzate, sia l'intervento europeo per mezzo dei principi e delle libertà fondamentali, per quanto riguarda quelle non armonizzate. La stessa giurisprudenza della Corte di giustizia, che anche in questo campo assume un ruolo fondamentale, si azzarda quasi legislativo, nell'interpretare il diritto dell'Unione per valutare la compatibilità delle fattispecie tributarie nazionali e sub-statali, assume come criterio la realizzazione di un mercato siffatto.

Anche in questo caso si può osservare che le conclusioni cui si è giunti, sebbene non tutti i soggetti interessati al processo europeo ne fossero pienamente consapevoli, erano immaginabili sulla base dell'analisi della struttura prevista. Se la Comunità era stata immaginata come un'unione di carattere economico e monetario era necessario eliminare qualsiasi ostacolo nazionale alla libera concorrenza e allo scambio di merci, persone e capitali. Per realizzare un mercato unico, tuttavia, le libertà non dovevano essere garantite solo nei rapporti tra Stato e Stato, ma anche all'interno dell'Unione complessivamente intesa, dove gli enti sub-statali assumono un'importanza paragonabile a quella dei livelli centrali di

governo. Sebbene dall'Atto unico europeo la definizione di mercato interno assume una qualificazione più evidente, anche in presenza del mercato comune o del mercato unico si intravedevano i tratti che avrebbero condotto alla concezione attuale.

Parallelamente a quanto osservato per quanto riguarda la nozione di territorialità tributaria dal punto di vista dell'Unione europea, si deve rilevare una forte discrasia rispetto alle tradizioni nazionali anche per quanto riguarda la nozione stessa di tributo. Nonostante l'argomento non sia oggetto di indagine del presente studio, si può rilevare che la visione europea della fattispecie tributaria non coincide con quella propria degli Stati membri, quale sacrificio collettivo per il finanziamento delle spese pubbliche. La nozione comunitaria di tributo, infatti, rileva precipuamente al fine di garantire la realizzazione del mercato interno: non si vuole che la potestà tributaria degli Stati e delle loro articolazioni interne ostacoli la concorrenza e le libertà fondamentali.

Se in ambito nazionale la nozione di territorialità e quella di tributo rispecchiano una forte attenzione alla finalità di riparto delle spese pubbliche e del sostentamento della collettività, in ambito europeo è centrale la realizzazione del mercato interno. Pare così realizzarsi una contraddizione concettuale, prima ancora che operativa, difficilmente conciliabile, dal momento che sembra che i vari sistemi dialoghino su piani totalmente differenti. In tale circostanza gli enti sub-statali, già pesantemente inibiti all'interno dei rispettivi ordinamenti nazionali, subiscono ulteriori limitazioni per quanto riguarda le proprie possibilità di esplicitare autodeterminazione e decentramento. La tutela del mercato interno infatti è giustificazione per vietare molte fattispecie impositive espressione delle scelte finanziarie e tributarie dei livelli inferiori di governo, che vedono ancora una volta frustrati i propri tentativi di realizzare una vera e propria autonomia.

Capitolo terzo

AUTONOMIE IN CORTOCIRCUITO

1. LA RESPONSABILITÀ PER L'INADEMPIMENTO DEGLI OBBLIGHI COMUNITARI

1. Il ruolo degli enti-statali per l'inadempimento del diritto europeo

In conseguenza di quanto affermato in merito ai tentativi di evoluzione in senso federale di taluni ordinamenti e riguardo alle influenze dell'ordinamento europeo nei confronti degli enti sub-statali, si rende necessario analizzare le conseguenze di una possibile non corretta applicazione delle norme comunitarie da parte delle autonomie territoriali. Queste ultime infatti, nel momento in cui esercitano il proprio potere impositivo, sono soggetti sia alle norme sia ai principi dettati da parte dell'ordinamento europeo che sono direttamente efficaci all'interno di ogni Stato membro.⁵³⁷ Questo lo si può affermare tanto più alla luce della giurisprudenza comunitaria, poiché, come precedentemente esposto, numerose sono state le sentenze della Corte di giustizia che hanno interpretato il diritto europeo in modo da non poter considerare compatibili talune fattispecie impositive proprie dei livelli inferiori di governo. I precedenti giurisprudenziali esaminati sono un esempio degli effetti in capo agli enti sub-statali della non corretta applicazione dei principi europei, che dovrebbe essere evitata in un percorso federalista nazionale che sia anche consapevole del piano comunitario.⁵³⁸

Alla luce della proclamata attribuzione di autonomia impositiva agli enti sub-statali e della influenza sugli stessi dell'ordinamento europeo, l'analisi delle conseguenze dell'inadempimento comunitario per attività di Regioni ed Enti locali deve rivolgersi a una duplice prospettiva: da un lato si devono considerare gli effetti nei confronti dei singoli contribuenti, in capo ai quali possono sorgere diritti e obblighi, mentre dall'altro lato si

⁵³⁷DI PIETRO 2006, p. 245, afferma che «anche nel passaggio al nuovo e più recente quadro costituzionale delle competenze regionali in senso devolutivo, il coordinamento, previsto nella legislazione concorrente dall'attuale riparto delle competenze normative tra Regioni e Stato, non potrà che rispettare, anche in ambito tributario, i vincoli imposti al nostro ordinamento dal primato del diritto comunitario.».

⁵³⁸MICELI 2010, p. 1671 riconosce che «il riconoscimento all'ente territoriale di uno spazio di governo autonomo nella materia tributaria ha oggi un indiscutibile prezzo comunitario. Il governo degli spazi di autonomia deve avvenire, da parte dell'ente territoriale, nel pieno rispetto dei principi e delle logiche europee; il prezzo della mancata osservanza di tali obblighi è una responsabilità che sorge (a vario titolo e verso soggetti differenti) in base alle norme comunitarie. Il prezzo può essere assolto dallo Stato membro, dall'ente territoriale o da entrambi.».

devono valutare gli effetti nei confronti dell'Unione europea. I due aspetti, complementari ma distinti, sono risolti in maniera differente a livello europeo, poiché nel primo caso è stata ammessa una responsabilità in capo agli enti sub-statali per i propri inadempimenti, mentre nel secondo caso l'unico interlocutore dell'Unione rimane lo Stato membro unitariamente inteso benché la violazione sia stata effettuata da una sua articolazione interna. In altre parole, si delinea, in capo agli enti sub-statali, una responsabilità nei confronti dei singoli contribuenti e una sostanziale irresponsabilità nei confronti dell'Unione. Sebbene al riconoscimento di autonomia, consentito dall'ordinamento europeo, dovrebbe corrispondere una analoga attribuzione di responsabilità, appare che la realizzazione delle norme e dei principi comunitari nei confronti dei singoli da parte di tutti i livelli di governo sia più determinante rispetto al dialogo con le istituzioni, la quale rimane ancora di esclusivo appannaggio degli Stati unitariamente intesi. Questi ultimi, nel riconoscere spazi di autonomia in capo agli enti territoriali, e l'Unione stessa, nel concedere libertà per la determinazione del riparto interno delle competenze, responsabilizza Regioni ed Enti locali per quanto riguarda la tutela del mercato e della realizzazione del modello europeo, ma non li pone ad un livello tale da poterli considerare direttamente responsabili nei confronti dell'ordinamento comunitario.

1. *La responsabilità verso i singoli*

Per quanto riguarda gli effetti verso i contribuenti dell'inadempimento nell'applicazione del diritto europeo, si può annoverare l'ipotesi dell'istituzione di tributi incompatibili che conducono alla realizzazione di un indebito comunitario, il quale produce la nascita di diritti di restituzione in capo ai singoli, oppure l'ipotesi della realizzazione di un danno derivante da illecito comunitario, caso in cui si potrà verificare la nascita di diritti al risarcimento del danno.

I tributi incompatibili con l'ordinamento europeo sono quelli la cui disciplina contrasta con norme o principi aventi effetto diretto o che siano direttamente applicabili all'interno dei vari Stati membri. Il versamento da parte dei contribuenti nazionali di tributi siffatti produce un indebito comunitario, il cui effetto è la nascita di un diritto di restituzione in capo al singolo e di un corrispondente obbligo di restituzione da parte dell'ente pubblico che ha appreso il

relativo gettito.⁵³⁹ L'obbligo di restituzione nasce in capo al soggetto che ha materialmente incassato le somme indebitamente versate dai contribuenti, indipendentemente dal soggetto che ha disciplinato o istituito il tributo e a prescindere dal fatto che l'ente percettore abbia o meno l'autonomia tributaria necessaria per la creazione della fattispecie impositiva. In tal caso quindi si ha uno scollamento tra le facoltà tributarie effettivamente esercitate dall'ente e il suo coinvolgimento nell'obbligo di restituzione; in altre parole il soggetto pubblico che ha ricevuto il gettito del tributo, imposto indebitamente anche da altri livelli di governo, sarà debitore nei confronti del singolo indipendentemente dalla propria responsabilità in merito alla contrarietà della fattispecie alla disciplina comunitaria. La disciplina comunitaria dell'indebito è infatti regolata in relazione al principio di divieto generale di ingiustificato arricchimento, il quale prevede che i soggetti coinvolti nell'azione di restituzione siano l'effettivo arricchito e l'effettivo impoverito dallo spostamento patrimoniale indebito. Da quanto affermato deriva che, nei casi in cui si agisca per la restituzione di un tributo incompatibile, il livello di governo coinvolto potrebbe eccepire che l'effettivo arricchito è un altro livello di governo, qualora il primo non abbia materialmente incassato il gettito oppure abbia trasferito l'ammontare ad altro ente. Secondo il diritto europeo, quindi, è possibile esperire l'azione di restituzione soltanto in relazione al soggetto che direttamente o indirettamente ha percepito il vantaggio dell'arricchimento.⁵⁴⁰

Parallelamente a quanto asserito, si deve analizzare l'ipotesi in cui l'ente territoriale dotato di potestà impositiva abbia istituito un tributo incompatibile con l'ordinamento europeo oppure abbia violato i principi comunitari all'interno dello spazio di disciplina concesso. In questi casi, che si verifichi o meno la nascita del diritto alla restituzione in conseguenza di un indebito comunitario, può verificarsi il sorgere del diritto del singolo al risarcimento del danno derivante da illecito comunitario. Contrariamente a quanto prima affermato in materia di indebito, è il soggetto che ha realizzato la violazione a doverne rispondere nei confronti del

539AMATUCCI 2010, p. 291, il quale afferma che «il riconoscimento del diritto alla restituzione di tributi percepiti da uno Stato membro in violazione di norme comunitarie rappresenta la logica conseguenza dell'effettività della tutela delle posizioni giuridiche soggettive dei contribuenti da parte dell'ordinamento sovranazionale, nonché del consolidamento del principio comunitario di applicabilità diretta. L'attribuzione di tale diritto da parte della legislazione tributaria di ogni singolo Paese membro, adattata all'ordinamento giuridico comunitario, consegue dalla piena efficacia delle norme comunitarie incondizionate e precise e dal loro primato sulle disposizioni interne. Le amministrazioni finanziarie dei Paesi membri hanno conseguentemente il dovere di rimborsare i tributi disciplinati da norme che risultano incompatibili con il diritto comunitario, al fine di non incorrere in una violazione dei diritti fondamentali dei cittadini garantiti dall'ordinamento comunitario.»: si veda anche DI PIETRO 2009, p. 13.

540MICELI 2009, p. 67.

danneggiato e ciò indipendentemente dall'effettiva percezione del gettito del tributo.

Gli enti sub-statali, quindi, dovranno risarcire i danni provocati ai contribuenti per gli illeciti comunitari solo se la violazione dell'ordinamento europeo sia a essi addebitabile in virtù del proprio esercizio di poteri normativi, integrativi o attuativi. La Corte di giustizia⁵⁴¹ affronta il problema del risarcimento dei danni provocati ai singoli da provvedimenti interni adottati in violazione del diritto comunitario in Stati a struttura federale. Spetta a ciascuno degli Stati membri accertarsi che i singoli ottengano un risarcimento del danno, a prescindere dalla pubblica autorità che ha commesso la violazione e a prescindere da quella a cui, in linea di principio, incombe, ai sensi della legge dello Stato membro interessato, l'onere di tale risarcimento. Uno Stato membro non può pertanto far valere la ripartizione delle competenze e delle responsabilità tra gli enti sub-statali esistenti nel proprio ordinamento giuridico interno per sottrarsi alla propria responsabilità al riguardo, anche se l'ordinamento europeo non richiede alcuna modifica della ripartizione medesima tra gli enti pubblici territoriali esistenti sul loro territorio. Purché le modalità procedurali in essere nell'ordinamento giuridico interno consentano una tutela effettiva dei diritti derivanti ai singoli da quello comunitario senza che sia più difficoltoso far valere tali diritti rispetto a quelli derivanti agli stessi singoli dall'ordinamento interno, gli obblighi comunitari sono rispettati. In conseguenza di quanto affermato, negli Stati membri a struttura federale, al risarcimento dei danni causati ai singoli da provvedimenti interni adottati in violazione del diritto comunitario non deve necessariamente provvedere lo Stato federale perché gli obblighi comunitari dello Stato membro siano adempiuti.

La violazione relativa a un tributo locale potrebbe poi essere riferibile allo Stato centrale nel caso in cui l'illecito derivi da una parte della disciplina da quest'ultimo predisposta oppure a più livelli di governo contemporaneamente qualora sia di molteplice attribuzione. Anche in tale materia si è espressa la giurisprudenza della Corte di giustizia⁵⁴² la quale si è espressa in merito alla possibile esistenza di un ostacolo all'attribuzione di responsabilità gravante su un ente di diritto pubblico, oltre che nei confronti dello Stato membro unitariamente inteso, per il risarcimento di danni provocati ai singoli da provvedimenti adottati in violazione del diritto comunitario da parte dell'ente sub-statale stesso. Gli Stati membri non possono pertanto sottrarsi alla responsabilità derivante da illecito comunitario né invocando la ripartizione

⁵⁴¹Sentenza in esito alla causa C-302/97.

⁵⁴²Sentenza relativa al procedimento C-424/97.

interna di competenze e responsabilità tra gli enti locali, né facendo valere che l'autorità pubblica autrice della violazione del diritto comunitario non disponeva delle competenze, cognizioni o dei mezzi necessari. Richiamando la propria precedente giurisprudenza, la Corte afferma anche relativamente a siffatte fattispecie che, per quanto riguarda gli Stati membri a struttura federale, al risarcimento dei danni causati ai singoli da provvedimenti interni adottati in violazione del diritto comunitario non deve necessariamente provvedere lo Stato federale perché gli obblighi comunitari dello Stato membro siano adempiuti, purché le modalità procedurali in essere nell'ordinamento giuridico interno consentano una tutela effettiva dei diritti derivanti ai singoli dall'ordinamento comunitario senza che sia più difficoltoso far valere tali diritti rispetto a quelli derivanti agli stessi singoli dall'ordinamento interno. Ciò vale del pari per gli Stati membri nei quali talune funzioni legislative e amministrative sono assunte in maniera decentrata da enti locali dotati di una certa autonomia o da qualsiasi altro ente di diritto pubblico giuridicamente diverso dallo Stato. In tali Stati membri il risarcimento dei danni causati ai singoli da provvedimenti d'ordine interno adottati in violazione del diritto comunitario da un ente di diritto pubblico può quindi essere garantito da quest'ultimo. Il diritto comunitario non osta quindi alla sussistenza della responsabilità di un ente di diritto pubblico di risarcire i danni provocati ai singoli da provvedimenti da esso adottati in violazione del diritto comunitario accanto a quella dello Stato membro stesso. Altra ipotesi di responsabilità nei confronti dei singoli contribuenti è quella relativa all'introduzione di Aiuti di Stato vietati, che comporta l'obbligo di recupero verso i contribuenti in capo all'ente sub-statale ed, eventualmente, il sorgere del diritto del risarcimento del danno da illecito comunitario.

In tale abito pare essenziale una riflessione sulla qualificazione del grado di autonomia di cui godono i livelli decentrati di governo. Alla determinazione della responsabilità dell'ente ai fini dell'attribuzione della responsabilità per le violazioni del diritto europeo comportante obblighi restitutori e risarcitori, in generale, si affianca il c.d. test di autonomia per la valutazione del fenomeno degli Aiuti di Stato, così come indicato nella precedente parte del presente elaborato. Qualora si riscontri un particolare grado di autonomia dell'ente sub-statale e la misura introdotta costituisca un Aiuto di Stato, posto che il destinatario ufficiale dei relativi procedimenti comunitari è sempre lo Stato membro, sull'ente medesimo potrebbero ricadere talune conseguenze derivanti dall'istituzione e dall'erogazione dell'aiuto vietato, quali il

recupero delle somme versate ed eventuali azioni risarcitorie. È stato prospettato che una responsabilità da illecito comunitario possa sorgere anche nel caso dell'istituzione di Aiuti di Stato vietati, purché la violazione di detto divieto abbia determinato un danno in capo al soggetto che lo ha percepito e che è obbligato alla restituzione o che, subendo un trattamento sfavorevole, ne è rimasto escluso. Per questioni di efficacia, lo Stato, diretto e unico destinatario del procedimento comunitario, potrebbe attribuire all'ente sub-statale la competenza del recupero delle somme indebitamente versate qualora si tratti di aiuti localizzati in un determinato territorio.

Per quanto riguarda poi la responsabilità da illecito comunitario in materia di Aiuti di Stato sono determinati i tradizionali parametri di valutazione, quali la mancata applicazione della norma comunitaria, la gravità e l'evidenza della violazione, nonché il danno e il nesso causale. Alla luce di questo si può concludere che per l'attribuzione di un siffatto tipo di responsabilità è possibile prescindere da tutti i requisiti che connotano l'autonomia in conseguenza del test elaborato dalla giurisprudenza in materia di Aiuti di Stato; si ritiene, più nello specifico, che l'autonomia istituzionale e quella finanziaria non siano necessarie per qualificare una responsabilità dell'ente per illecito comunitario.⁵⁴³

Ulteriore ambito nel quale è possibile che sorga una responsabilità degli enti sub-statali nei confronti dei singoli contribuenti riguarda gli obblighi procedurali per l'effettiva attuazione del diritto comunitario, circostanza nella quale è contemplabile la nascita di diritti al risarcimento dei danni da illecito comunitario. Gli enti sub-statali infatti, nell'esercizio delle proprie funzioni, anche per quanto riguarda il rispetto degli obblighi procedurali devono tenere in debita considerazione sia i principi generali del diritto europeo elaborati dalla Corte di giustizia sia le discipline e i procedimenti che attengono alla tutela dei diritti di origine comunitaria e che derivano dalla normativa positiva europea.

L'ordinamento europeo interviene in merito all'efficace e corretta effettuazione di tali procedimenti in base al principio di effettività. Le ipotesi analizzate, di istituzione di tributi incompatibili e di mancato rispetto delle norme comunitarie, contemplan la creazione di due posizioni reciproche: da un lato, gli enti sub-statali diventano titolari di obblighi di restituzione, risarcimento o recupero di somme indebitamente concesse, mentre, dall'altro lato, i singoli contribuenti godranno della posizione degli aventi diritto a restituzione o

543MICELI 2009, p. 67.

recupero o saranno interessati dal dovere della restituzione delle somme percepite a titolo di Aiuto di Stato illegittimo. In tal modo si creano delle posizioni giuridiche europee in quanto nate dall'applicazione dell'ordinamento comunitario. La realizzazione di queste posizioni giuridiche deve quindi avvenire attraverso procedimenti ispirati ai principi fondamentali di equivalenza di effettività e di proporzionalità. Anche per quanto riguarda gli obblighi procedurali si deve ricordare che la giurisprudenza costante della Corte di giustizia ha affermato che, in mancanza di una specifica disciplina comunitaria in materia, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro stabilire le modalità procedurali tese a garantire la tutela dei diritti spettanti ai singoli in forza delle norme di diritto comunitario, purché le dette modalità non siano meno favorevoli di quelle che riguardano ricorsi analoghi di natura interna, secondo il principio dell'equivalenza, né rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario, secondo il principio di effettività.⁵⁴⁴

Alla luce di quanto affermato è quindi possibile sostenere che gli enti sub-statali sono obbligati a rispettare non solamente le norme europee sostanziali, ma anche i principi procedurali dettati dall'ordinamento europeo in base alle conclusioni della prassi e della giurisprudenza della Corte di giustizia. L'inosservanza dei vincoli europei posti in tal senso potrebbe quindi costituire fonte di responsabilità da illecito comunitario per gli enti nei confronti dei singoli contribuenti che lamentino un danno derivante dalla non corretta applicazione delle norme e dei principi europei in materia di procedimento.⁵⁴⁵

Per quanto riguarda la responsabilità degli enti sub-statali nei confronti dei singoli per inadempimento degli obblighi dettati da parte dell'ordinamento europeo, si riscontra una forte, seppur mediata, limitazione di autonomia degli stessi poiché essi devono rendere conto dei diritti che sorgono in capo ai contribuenti per inadempimento o illecito comunitario

⁵⁴⁴In tal senso, la sentenza pronunciata dalla Corte di giustizia in esito alla causa C-326/96 afferma che «occorre anzitutto ricordare che, secondo una giurisprudenza costante della Corte, in mancanza di disciplina comunitaria in materia, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro designare i giudici competenti e stabilire le modalità procedurali dei ricorsi giurisdizionali intesi a garantire la tutela dei diritti spettanti ai singoli in forza delle norme di diritto comunitario, purché le dette modalità non siano meno favorevoli di quelle che riguardano ricorsi analoghi di natura interna (principio dell'equivalenza) né rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario (principio di effettività)»; nello stesso senso si esprimono le sentenze derivanti dalle cause C-45/76, causa C-68/79, causa C-199/82, cause riunite C-331/85, C-376/85 e C-378/85, causa C-104/86, cause riunite C-123/87 e C-330/87, causa C-96/91, cause riunite C-6/90 e C-9/90, cause riunite C-430/93 e C-431/93, nonché causa C-261/95.

⁵⁴⁵MICELI 2009, p. 67.

concernenti i livelli inferiori di governo.

2. La responsabilità verso l'Unione europea

La responsabilità degli enti pubblici per inadempimento delle prescrizioni comunitarie può anche rivolgersi nei confronti della stessa Unione europea. In questo caso il sistema riconosce nello Stato membro l'unico responsabile verso l'ente sovranazionale del corretto adempimento degli obblighi derivanti dal Trattato oppure da atti vincolanti delle istituzioni comunitarie, dal momento che lo Stato membro nella sua unità viene considerato esclusivo interlocutore dell'Unione europea. La conseguenza di quanto affermato è che la violazione da parte delle Regioni o degli Enti locali di norme comunitarie resta imputabile allo Stato e quest'ultimo solo ne risponderà nei confronti dell'Unione.

La giurisprudenza della Corte di giustizia ha effettuato anche in questo campo la sua opera interpretativa. In merito appare esplicitiva una sentenza⁵⁴⁶ ove la Regione vallona sosteneva che la nozione di Stato membro che emerge dal Trattato sarebbe dovuta essere estesa anche alle autorità pubbliche federate che hanno ereditato le responsabilità dello Stato federato per l'esercizio di talune competenze. La nozione di Stato membro, che emerge dal sistema generale dei Trattati, comprende le sole autorità di governo degli Stati membri delle Comunità europee e non può estendersi agli esecutivi di Regioni o di Comunità autonome, indipendentemente dalla portata delle competenze attribuite a questi ultimi. Ammettere il contrario rischierebbe di mettere in pericolo l'equilibrio istituzionale voluto dall'ordinamento europeo, il quale determina in particolare le condizioni alle quali gli Stati membri, vale a dire i soggetti contraenti dei Trattati istitutivi e di adesione, partecipano al funzionamento delle istituzioni comunitarie. Le Comunità europee, sancisce la Corte, non possono infatti comprendere un numero di Stati membri superiore a quello degli Stati membri che le hanno costituite. Anche se spetta a tutte le autorità degli Stati membri, siano esse relative al potere centrale dello Stato, a quello di uno Stato federato o di altre autorità territoriali, garantire il rispetto delle norme di diritto comunitario nell'ambito delle loro competenze, non spetta alle istituzioni comunitarie pronunciarsi sulla ripartizione delle competenze mediante norme istituzionali di ciascuno Stato membro e sugli obblighi che possono incombere

⁵⁴⁶Sentenza della Corte di giustizia relativa alla causa C-95/97.

rispettivamente alle autorità dello Stato federato e a quelle dello Stato federato. Pertanto il ricorso con il quale la Commissione, in forza dell'articolo 169 del Trattato CE (oggi articolo 258 TFUE), o uno Stato membro, in forza dell'articolo 170 del medesimo Trattato (oggi articolo 259 TFUE), può chiedere alla Corte di giustizia di dichiarare che un altro Stato membro è venuto meno agli obblighi che gli incombono, riguarda soltanto il governo centrale di tale ultimo Stato membro, anche allorché l'inadempimento risulti dall'azione o dall'inerzia delle autorità di uno Stato federato, di una regione o di una comunità autonoma.⁵⁴⁷

L'articolazione all'interno di uno Stato membro delle competenze, anche qualora siano tali da incidere su rapporti non meramente nazionali, è nella piena libertà degli Stati stessi, i quali possono anche decidere di affidare l'attuazione di normative dell'Unione alle amministrazioni locali. Gli Stati, sui quali incombe l'obbligo di assicurare il rispetto dell'ordinamento dell'Unione, non possono tuttavia invocare tale libertà per giustificare un non corretto o non puntuale adempimento delle prescrizioni europee. A suffragio di tale interpretazione si può osservare che il giudice europeo, oltre che in svariate altre pronunce,⁵⁴⁸ si è espresso in merito a talune tariffe stabilite da una Regione italiana nell'esercizio di una sua competenza esclusiva, contestate in quanto lesive del principio di non discriminazione in base alla nazionalità.⁵⁴⁹

547Significativamente la sentenza derivante dalla causa C-272/83 afferma che «la Commissione sostiene nel ricorso che, in violazione delle norme comunitarie, il regolamento n. 1360/78 sarebbe applicato solamente in undici regioni italiane, non essendo stati ancora adottati provvedimenti regionali di applicazione nelle regioni Valle d'Aosta, Liguria, Friuli, Lazio, Molise, Basilicata, Calabria e Sardegna né nelle due province autonome di Trento e Bolzano. Il governo italiano ha ammesso il ritardo. Poiché talune regioni hanno nel frattempo adottato i provvedimenti necessari, risulta che al termine della fase orale, due regioni, e cioè la Valle d'Aosta e il Friuli, e le due province autonome di Trento e Bolzano non avevano ancora provveduto al riguardo. Va dunque constatato, su questo punto, che la Repubblica italiana è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza del Trattato non avendo adottato, per una parte del suo territorio, i provvedimenti necessari all'attuazione integrale del regolamento n. 1360/78.».

548Tra le molte, cause riunite da C-227/85 a C-230/85, causa C-211/91, causa C-87/02 e causa C-573/08.

549Pronuncia relativa alla causa C-388/01; la giurisprudenza della Corte, da un lato, aveva già stabilito che una normativa nazionale relativa all'ingresso nei musei di uno Stato membro che comportasse una discriminazione a danno unicamente dei turisti stranieri è vietata dall'ordinamento europeo, mentre, dall'altro lato, aveva affermato che il principio di parità di trattamento vieta non soltanto le discriminazioni palesi basate sulla cittadinanza, ma anche qualsiasi forma di discriminazione dissimulata che, mediante il ricorso ad altri criteri distintivi, produca lo stesso risultato. Quest'ultima fattispecie si verifica, in particolare, nel caso di una misura che preveda una distinzione basata sul criterio della residenza, in quanto quest'ultimo rischia di operare principalmente a danno dei cittadini di altri Stati membri, considerato che il più delle volte i non residenti sono cittadini di altri Stati membri. Nella fattispecie posta all'attenzione del giudice europeo era pacifico che l'ingresso gratuito ai musei, monumenti, gallerie, scavi archeologici, parchi e giardini monumentali pubblici, concesso da enti locali o decentrati dello Stato, fosse riservato unicamente ai cittadini italiani o ai residenti nel territorio degli enti locali che gestiscono il museo o il monumento pubblico in questione, segnatamente allorché sono di età superiore ai sessanta o ai sessantacinque anni, cosicché erano esclusi dal vantaggio dell'ingresso gratuito i turisti cittadini di altri Stati membri o i non residenti che

Non vi sono dubbi che, ai fini dell'accertamento dell'inottemperanza degli obblighi comunitari, il sistema dell'Unione riconosce lo Stato come unico interlocutore delle istituzioni e non prende in considerazione l'eventuale responsabilità degli enti sub-statali cui di fatto l'infrazione al diritto comunitario è ascrivibile. La dottrina tuttavia in più occasioni ha lamentato una siffatta impostazione perché, ormai definitivamente superata la posizione che riconosce l'esistenza in ogni ambito nazionale di un solo interesse pubblico, rappresentato dallo Stato e a esso solamente riconducibile, ne deriva che alcuni interessi pubblici potrebbero essere rappresentati in sede europea anche da soggetti diversi, quali le Regioni o gli Enti locali. Questo dovrebbe comportare un coinvolgimento europeo dei vari livelli di governo, anche per quanto riguarda l'attribuzione della responsabilità comunitaria nei confronti dell'Unione.⁵⁵⁰ Si è poi affermato che la conferma dettata dalla sentenza in esame dell'orientamento più tradizionale ha dei limiti sostanziali, poiché vi sono ipotesi in cui oggettivamente nessuna responsabilità può essere attribuita allo Stato, in quanto la competenza nell'ambito della quale è stata realizzata la violazione comunitaria è stata attribuita ad altro livello di governo sulla base del riparto interno di competenze dello Stato membro, nell'esercizio della relativa libertà consentita anche dal medesimo ordinamento europeo. Nonostante tali posizioni, tuttavia, si ritiene che l'attribuzione di una diretta responsabilità in capo agli enti sub-nazionali nei confronti dell'Unione europea non sia realisticamente prospettabile, non solo per i dettami positivi e giurisprudenziali dell'ente sovranazionale, ma anche perché gli Stati membri rimangono i soggetti che hanno aderito ai Trattati e che si sono obbligati al loro rispetto.

soddisfano le stesse condizioni oggettive di età. Il governo italiano sosteneva che i regolamenti che hanno istituito le agevolazioni tariffarie controverse esulano dalla sua competenza. Tali regolamenti infatti riguardavano musei o altri siti espositivi gestiti da enti locali, laddove, ai sensi della legge nazionale tutti i servizi e le attività riguardanti l'esistenza, la conservazione, il funzionamento, il pubblico godimento e lo sviluppo dei musei, delle raccolte di interesse artistico, storico e bibliografico, appartenenti alla regione o ad altri enti anche non territoriali sottoposti alla sua vigilanza o comunque di interesse locale, rientrerebbero nella competenza esclusiva delle regioni. La Corte contesta tale obiezione ricordando che gli Stati membri non possono richiamarsi a situazioni del loro ordinamento interno per giustificare l'inosservanza degli obblighi derivanti dal diritto comunitario. Sebbene ogni Stato membro sia libero di ripartire come crede opportuno le competenze normative sul piano interno, tuttavia esso resta il solo responsabile nei confronti della Comunità del rispetto di tali obblighi. Il giudice pertanto conclude constatando che, riservando agevolazioni tariffarie discriminatorie per l'ingresso ai musei, monumenti, gallerie, scavi archeologici, parchi e giardini monumentali pubblici, concesse da enti locali o decentrati dello Stato, unicamente ai cittadini italiani o alle persone residenti nel territorio dell'ente locale che gestisce il bene culturale in oggetto di età superiore ai sessanta o ai sessantacinque anni, ed escludendo da tali agevolazioni i turisti cittadini di altri Stati membri o i non residenti che soddisfano le stesse condizioni oggettive di età, la Repubblica italiana è venuta meno agli obblighi che incombono su di essa in virtù del rispetto del diritto europeo.

550PIZZANELLI 2003, pp. 1570 e 1571.

Concludendo, si può sostenere che la responsabilità derivate da inadempimenti comunitari ha una rilevanza meramente parziale e non adeguata al livello di interesse che la disciplina europea ha anche per gli enti sub-statali. Se da un lato infatti si riconosce un certo coinvolgimento di Regioni ed Enti locali per quanto riguarda la tutela delle posizioni dei singoli che vedono violato il diritto europeo da parte di quegli enti, non altrettanto può dirsi, dall'altro lato, in merito al dialogo tra le istituzioni dell'Unione e le autonomie. Riconoscendo quale unico interlocutore comunitario lo Stato unitariamente inteso, non può non confermarsi un'irresponsabilità degli enti sub-statali nei confronti dell'ordinamento europeo. Tale condizione comporta che il riconoscimento dell'autonomia tributaria non sia confermato dalla corrispondente attribuzione di responsabilità in conseguenza dell'esercizio dell'autonomia stessa. Regioni ed Enti locali, cui lo Stato e l'Unione hanno riconosciuto un certo livello di facoltà, non scontano quindi le conseguenze delle proprie scelte nell'ambito del proprio rapporto con le istituzioni comunitarie; in un panorama siffatto, quindi, ci si chiede come un'effettiva autonomia possa realizzarsi a pieno o, quantomeno, in modo consapevole.

2. Il riparto nazionale della responsabilità per inadempimento degli obblighi comunitari

Complementare rispetto all'analisi del grado di responsabilità degli enti sub-statali per la corretta applicazione del diritto europeo, è il problema concernente la configurazione del potere di seconda istanza dello Stato per quanto riguarda il suo intervento nelle materie di competenza di altri livelli di governo nel caso in cui questi ultimi provochino la violazione delle norme e dei principi comunitari.⁵⁵¹ Il punto di partenza è quindi individuato nel principio della responsabilità esclusiva dello Stato nei confronti dell'Unione europea, precisandosi che la nozione di Stato membro, ai fini dell'applicazione delle norme relative ai ricorsi giurisdizionali, comprende le sole autorità di governo degli Stati membri e non può estendersi agli esecutivi di Regioni o di Comunità autonome, indipendentemente dalla portata delle competenze attribuite a questi ultimi⁵⁵² Così come sopra dimostrato, quindi, la Corte di

⁵⁵¹PAJNO 2003, p. 836.

⁵⁵²In tal senso esplicita la sentenza in esito alla causa C-95/97 nel senso che «emerge con chiarezza dai Trattati che la nozione di Stato membro, ai sensi delle norme istituzionali e, in particolare, di quelle relative ai ricorsi giurisdizionali, comprende le sole autorità di governo degli Stati membri delle Comunità europee e non può estendersi agli esecutivi di Regioni o di Comunità autonome, indipendentemente dalla portata delle

giustizia ha ripetutamente dichiarato che l'unico soggetto legittimato passivo, chiamato a rispondere nell'ambito della procedura di infrazione è lo Stato anche nel caso in cui l'inadempimento derivi da una violazione imputabile ad un ente diverso, sia questo un'autorità pubblica o territoriale, escludendo che il trasferimento di competenze a favore delle regioni possa giustificare l'inadempimento e ribadendo che la ripartizione costituzionale dei poteri tra autorità nazionali e centralizzate non incide affatto sulla valutazione dell'inadempimento.

Per evitare che gli inadempimenti degli enti sub-nazionali incidano esclusivamente sullo Stato centrale, gli ordinamenti nazionali si sono dotati di vari meccanismi, i quali possono essere riferiti alla gestione della fase precontenziosa in senso stretto, oppure alla prevenzione dell'inadempimento sin dall'origine, oppure ancora alla riparazione delle violazioni emerse in procedure di infrazioni o già accertate dalla Corte di giustizia. Oltre agli obblighi di informazione nella realizzazione della potestà legislativa e amministrativa dei livelli inferiori di governo, infatti, da un lato, si può verificare l'intervento centrale mediante uno strumento sostitutivo nel caso di inerzia o irregolarità da parte di Regioni o Enti locali, mentre, dall'altro lato, si possono porre strumenti in grado di limitare o evitare che la responsabilità nei confronti dell'Unione, che permane in capo ai livelli centrali di governo, ricada nella sostanza su questi ultimi integralmente. Appare pertanto interessante comprendere se e in che modo gli Stati posti a confronto nel presente elaborato pongono norme che comportino un meccanismo di salvataggio da parte dello Stato o un'attribuzione indiretta di responsabilità in capo agli enti sub-statali che hanno condotto alla violazione di obblighi derivanti dall'Unione europea. Alla luce di questo sarà quindi importante comprendere come la disciplina interna sia in grado di

competenze attribuite a questi ultimi. Ammettere il contrario equivarrebbe a mettere in pericolo l'equilibrio istituzionale voluto dai Trattati, i quali determinano in particolare le condizioni alle quali gli Stati membri, vale a dire gli Stati contraenti dei Trattati istitutivi e di quelli di adesione, partecipano al funzionamento delle istituzioni comunitarie. Le Comunità europee non possono infatti comprendere un numero di Stati membri superiori a quello degli Stati membri che le hanno costituite.»; a livello nazionale, la Corte Costituzionale italiana con la sentenza n. 425/1999 ha confermato tale impostazione asserendo che nell'analisi «del regolamento nella parte in cui contiene norme riguardanti materia nella quale esiste competenza regionale e provinciale, viene in rilievo il quadro costituzionale nel quale si collocano i rapporti tra lo Stato e le Regioni e le Province autonome, nell'attuazione di direttive comunitarie. Tale quadro è definito dalle due proposizioni seguenti: l'esistenza di una normativa comunitaria comportante obblighi di attuazione nazionali non determina, di per sé, alcuna alterazione dell'ordine normale delle competenze statali, regionali o provinciali, conformemente al principio che l'ordinamento comunitario è, in linea di massima, indifferente alle caratteristiche costituzionali (accentrate, decentrate, regionali o federali) degli Stati membri, alla luce delle quali hanno da svolgersi i processi nazionali di attuazione; lo Stato, tuttavia, per la forza della responsabilità ch'esso porta sul piano comunitario, e per la particolare coerenza che tale responsabilità assume nell'ordinamento costituzionale in conseguenza dell'art. 11 della Costituzione, è tenuto e quindi abilitato a mettere in campo tutti gli strumenti, compatibili con la garanzia delle competenze regionali e provinciali, idonei ad assicurare l'adempimento degli obblighi di natura comunitaria.».

svolgere quel ruolo di responsabilizzazione comunitaria degli enti sub-statali che l'Unione europea, con le norme positive e con l'interpretazione giurisprudenziale, non è stata in grado di effettuare. Il funzionamento degli strumenti nazionali apportati in tal senso consentiranno di capire se si possa ravvisare un qualche collegamento tra autonomia tributaria e responsabilità, seppur mediata, nei confronti dell'Unione europea. Si vorrà quindi comprendere se si possa intravedere un circolo virtuoso tra attribuzione delle competenze in capo agli enti sub-statali, loro dovere di rispetto dell'ordinamento europeo e responsabilità comunitaria degli stessi. Se non si verificasse nemmeno in virtù dell'intervento statale un'effettiva presa di coscienza europea da parte di tutti i livelli di governo, l'attribuzione di facoltà in talune materie resterebbe del tutto monca rispetto a quello che si ritiene un inevitabile contraltare: la responsabilità nei confronti dell'ente sovranazionale delle scelte effettuate nel territorio di riferimento.

1. *Belgio*

L'evoluzione del regime costituzionale belga, così come analizzato precedentemente, richiedeva la previsione di un riconoscimento del potere statale di sostituzione. Dopo la messa in moto, all'inizio degli anni Settanta, del processo di federalizzazione dello Stato, quest'ultimo fu condannato più volte dalla Corte di Giustizia europea a causa degli inadempimenti del diritto comunitario imputabili a una o più delle sue Comunità o Regioni.

In ragione della elevata attenzione che durante tale processo è stata attribuita nei confronti del principio di autonomia degli enti sub-statali, il Belgio non aveva mai adottato i meccanismi necessari per impedire l'inadempimento di quegli enti per quanto riguarda gli obblighi imposti dal diritto comunitario. Inoltre nemmeno la particolare complessità dell'organizzazione territoriale belga è stata considerata da parte della Corte di giustizia quale valido motivo per l'esonero della responsabilità statale per gli inadempimenti attribuibili alle sue articolazioni.

In tale situazione è divenuta evidente la convenienza di armonizzare l'autonomia di Comunità e Regioni con il dovuto rispetto degli impegni assunti dallo Stato nei confronti delle istituzioni comunitarie. Così il Consiglio di Stato, in un suo provvedimento del 30 luglio del 1980, segnalò che la responsabilità internazionale dello Stato ha come corollario la necessità di organizzare un certo controllo sugli atti degli enti sub-statali. Davanti all'assenza di una

normazione espressa che prevedesse meccanismi di controllo siffatti, parte della dottrina riteneva che il potere centrale poteva sostituirsi all'azione legislativa o esecutiva degli enti sub-statali per evitare l'inadempimento del diritto europeo, sostenendo che la competenza dello Stato in materia di rapporti internazionali gli concedeva i poteri impliciti necessari per impedire una responsabilità dello Stato a causa della mancata o inesatta attività delle sue attività federate. La maggior parte della dottrina, tuttavia, si è dimostrata contraria alla tesi secondo la quale lo Stato poteva sostituirsi alle Comunità e alle Regioni che erano state inadempienti ai loro obblighi comunitari e, quindi, propose che in tali occasioni si sarebbe dovuto riunire il *Comité de Concertación* in modo tale che questo fosse un'istituzione creata per la prevenzione e la risoluzione dei conflitti di interesse tra il potere federale e le entità federate.

Nella riforma costituzionale del 1993 si introdusse, al Titolo IV dedicato alle relazioni internazionali, l'articolo 169, attualmente in vigore, che permette alle autorità federali di sostituirsi temporaneamente agli enti sub-statali nel caso in cui questi ultimi non dovessero rispettare gli impegni assunti nei confronti degli organismi esteri da parte del Belgio. Al fine di garantire l'adempimento degli obblighi internazionali e sovranazionali, le autorità menzionate agli articoli 36 (potere legislativo federale) e 37 (potere esecutivo federale) possono, rispettando le condizioni stabilite in una legge da adottarsi a maggioranza dei due terzi, sostituirsi temporaneamente agli organi di cui agli articoli 115 (Parlamento della Comunità fiamminga e Parlamento della Comunità francofona) e 121 (Governo della Comunità fiamminga e Governo della Comunità francofona).

In adempimento di tale previsione costituzionale, la legge speciale in materia di relazioni internazionali delle Comunità e delle Regioni del 5 maggio 1993 ha introdotto una nuova norma nella legge speciale di riforma istituzionale del giorno 8 agosto 1980, e più precisamente l'articolo 16, paragrafo 3, nel quale si determinano le condizioni per l'esercizio della facoltà di sostituzione del livello centrale di governo nei confronti degli enti sub-statali. La norma sancisce che, successivamente alla condanna da parte di una giurisdizione internazionale o sovranazionale dovuta all'inadempimento di un'obbligo della stessa natura da parte di una Comunità o di una Regione, lo Stato potrà sostituirsi all'ente responsabile per l'esecuzione del dispositivo della decisione se sussistono determinate condizioni. Tra queste ultime è annoverato, in primo luogo, il fatto che la Comunità o la Regione in oggetto dovrà

essere stata avvertita tre mesi prima da un regio decreto motivato e deliberato dal Consiglio dei ministri, il quale tuttavia avrà la facoltà di ridurre tale termine in caso di urgenza. In secondo luogo, la Comunità o la Regione deve essere stata coinvolta da parte dello Stato in un procedimento di difesa anche di fronte alla giurisdizione internazionale o sovranazionale. Infine, sarà necessario che lo Stato abbia rispettato l'accordo di cooperazione previsto dall'articolo 92 bis, paragrafo 4 ter, della Costituzione. Occorre poi sottolineare che le misure adottate dallo Stato smettono di produrre i propri effetti a partire dal momento in cui l'ente sub-statale in questione si renda adempiente rispetto al contenuto della decisione giurisdizionale. Lo Stato potrà recuperare dai livelli inferiori di governo i costi derivanti dalle inadempienze degli stessi in relazione agli obblighi internazionali o sovranazionali. Questo recupero potrà essere nella forma di una trattenuta dei mezzi finanziari trasferiti in virtù della legge della Comunità o della Regione stessa.

La norma in esame contempla una doppia potestà, e più precisamente quella concernente la sostituzione dell'attività legislativa o esecutiva degli enti sub-statali inadempimenti e quella relativa al recupero delle somme corrispondenti ai costi così emersi. Solo la prima delle potestà indicate è coperta da un principio costituzionale espresso, mentre la seconda è stata introdotta dal legislatore ordinario.

Il presupposto richiesto per l'esercizio di entrambe le facoltà è il medesimo, e cioè la condanna dello Stato da parte di una giurisdizione internazionale o sovranazionale a causa dell'inadempimento di un'obbligazione della stessa natura da parte di una Comunità o di una Regione. In tale circostanza, le autorità federali non possono esercitare il loro potere di sostituzione fino a che non sia stata emessa una sentenza che dichiara detto inadempimento. Questo comporta che, in ambito europeo, anche quando si constati la mancanza di recepimento di una direttiva comunitaria nel termine massimo consentito, lo Stato federale non potrà sostituirsi agli enti competenti se non in seguito alla pronuncia della sentenza. Per la stessa ragione, la notifica di una lettera di messa in mora o di un parere motivato, nonché l'attivazione del corrispondente ricorso per inadempimento non autorizzano l'esercizio del potere di sostituzione, poiché è necessario che sia emessa la sentenza dichiarativa di inadempimento. In più non basta un qualsiasi tipo di sentenza di condanna da parte della Corte di giustizia, dal momento che deve trattarsi di una pronuncia dettata in relazione a un ricorso per inadempimento e non in esito a un procedimento di rinvio di questioni

pregiudiziali. Nei lavori preparatori alla legge si sottolineò che l'esercizio del potere di sostituzione richiedeva che lo Stato fosse stato condannato nell'ambito di un processo in contraddittorio e in virtù di una decisione giurisdizionale con effetti *erga omnes*, essendo chiaro che nessuno di questi requisiti si realizza nel giudizio di carattere pregiudiziale.

Come anticipato, i requisiti per l'esercizio della facoltà di sostituzione dettati dalla legge speciale sono, in primo luogo, il fatto che tre mesi prima l'entità federata deve essere richiamata all'adempimento mediante un regio decreto motivato e deliberato dal Consiglio dei ministri, salvo l'avvenuto adempimento nelle more, fatto che esclude il potere di sostituzione; in casi urgenti il regio decreto può ridurre il termine dei tre mesi, con una discrezionalità evidente dal momento che la riduzione del termine può avvenire non solo per la natura o per l'imminenza della sentenza di inadempimento, bensì anche per altre circostanze nelle quali non si possono escludere motivi meramente politici. Ad ogni modo, il fatto secondo il quale il regio decreto, che accorda la riduzione del termine, è sottomesso al controllo giurisdizionale del Consiglio di Stato diventa una garanzia di fronte ad eventuali abusi.

In secondo luogo, la Comunità o la Regione deve essere stata coinvolta da parte dello Stato in un procedimento di difesa anche di fronte alla giurisdizione internazionale o sovranazionale. L'interessamento delle Comunità o delle Regioni deve formarsi quindi fin dall'inizio del procedimento. Così, nella particolare ipotesi in cui si sia iniziato un procedimento per inadempimento comunitario è necessario che l'ente federato sia stato coinvolto nella preparazione della risposta dello Stato alla lettera di messa in mora inviata da parte della Commissione europea. In tal modo si permette che gli enti sub-statali inadempienti esercitino un certo controllo sui mezzi di difesa utilizzati nel procedimento. Si tratta comunque di una facoltà concessa agli enti federati e non di una condizione necessaria per l'esercizio del potere di sostituzione, che potrà essere messo in pratica anche quando le Comunità o le Regioni coinvolte rinuncino a partecipare al processo in questione.

Infine, lo Stato è obbligato a rispettare l'accordo di cooperazione concluso dalle autorità federate e dalle Comunità e Regioni relativamente alle modalità secondo le quali si sviluppa l'azione davanti a una giurisdizione internazionale o sovranazionale, ai sensi dell'articolo 92, paragrafo 4 ter, della Costituzione.

L'esercizio del potere di sostituzione è sottoposto a un duplice limite materiale e temporale. Il limite c.d. *ratione materiae* consiste nel fatto che gli strumenti adottati da parte dello Stato

dovranno limitarsi all'esecuzione della parte del dispositivo della sentenza, mentre non potranno essere attivati per quanto affermato dalla pronuncia nell'*obiter dictum*. Tuttavia, è possibile che la scelta dei mezzi più adeguati non possa realizzarsi solo per mezzo della semplice indagine della lettera della sentenza, ma necessiti un'analisi dei motivi che hanno determinato la medesima. In ogni caso, il rispetto delle competenze delle entità federate esige che, durante il periodo di svolgimento della fattispecie in analisi, le autorità federali debbano limitarsi a prendere quelle decisioni che si dimostrano strettamente indispensabili per rimediare all'inadempimento dichiarato dalla sentenza. Il limite c.d. *ratione temporis* consiste invece nel fatto che i mezzi adottati dallo Stato nell'esercizio del potere di sostituzione cesseranno di produrre i loro effetti dal momento in cui la Comunità o la Regione dovesse adempiere al disposto indicato nelle conclusioni della pronuncia giurisdizionale. Se l'attività legislativa o esecutiva dell'ente sub-statale non dovesse rimediare all'inadempimento rilevato, per un comportamento erroneo, impreciso o incompleto, pare che lo Stato non possa esercitare nuovamente il proprio potere di sostituzione fino all'emanazione di una nuova sentenza della Corte di giustizia europea che dichiari detta circostanza.

Inoltre, le eventuali discrepanze che potrebbero sorgere tra lo Stato federale e gli enti sub-statali, in merito all'esercizio del potere di sostituzione, dovranno essere proposte davanti alle giurisdizioni competenti. In tal modo, se le entità federate dovessero ritenere che le condizioni, previste per l'esercizio del potere di sostituzione precedentemente indicate, non sono state rispettate o che i limiti per effettuare detta facoltà sono stati oltrepassati, i loro ricorsi dovranno essere risolti dalla Corte di arbitrato o dal Consiglio di Stato, a seconda che gli strumenti adottati dallo Stato centrale nell'esercizio del potere di sostituzione siano di natura legislativa oppure regolamentare.

I requisiti dettati in materia di sostituzione non sono applicabili alla materia del recupero delle spese derivanti dall'inadempimento di Comunità o Regioni. Perché detto recupero sia possibile, infatti, è necessario che l'inadempimento sia stato dichiarato da una giurisdizione internazionale o sovranazionale, che sia imputabile a una Comunità o a una Regione e che dallo stesso siano derivate delle spese in capo allo Stato centrale. In caso di inadempimento del diritto comunitario, lo Stato potrà recuperare non solo l'importo della somma forfaitaria o la multa addebitata da parte della Corte di giustizia ai sensi dell'articolo 260 TFUE, ma anche tutte quelle spese che esso ha dovuto sostenere durante il processo o per l'esercizio del potere

di sostituzione.

Concludendo si deve affermare che nell'ordinamento belga sono previsti due strumenti che consentono al livello centrale di governo di intervenire nel caso di inadempimento comunitario da parte degli enti sub-statali. Alle condizioni poste dalla legge, sebbene esse siano piuttosto stringenti, lo Stato può sostituirsi al livello inferiore di governo nella sua attività legislativa ed esecutiva, così come può riversare sullo stesso le conseguenze economiche derivanti dall'inadempimento europeo. In Belgio pertanto sussistono più strumenti in grado di responsabilizzare gli enti sub-statali in ordine al rispetto della disciplina europea, nonostante la permanente indifferenza delle istituzioni dell'Unione nei confronti di questi quanto a un loro eventuale inadempimento.

2. *Spagna*

Anche nell'ordinamento spagnolo è possibile individuare vari strumenti posti a correzione della discrasia tra potere legislativo e amministrativo in capo a enti territoriali e responsabilità europea esclusivamente attribuita allo Stato unitariamente inteso. È infatti possibile individuare sia misure di carattere preventivo, sia misure indirette operanti successivamente all'attestazione dell'addebito.

Tra gli strumenti di gestione del precontenzioso in senso stretto si può annoverare l'Accordo di cui alla “Resolución de 24 de marzo de 1998 de la Subsecretaría del Ministerio de Presidencia que publica el Acuerdo adoptado por la Carce el 11 de diciembre de 1997, relativo a la participación de las Comunidades Autónomas en los procedimientos ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas”, che ha sostituito l'Accordo del 1990,⁵⁵³ il quale intende proceduralizzare la cooperazione tra i vari livelli di governo coinvolti nell'esecuzione del diritto dell'Unione europea così da assicurare la partecipazione delle Comunità nelle procedure davanti alla Corte di giustizia. Detto coordinamento spetta alla “Subdirección General de Coordinación de Asuntos Legales Comunitarios”, sotto la supervisione della Segreteria di Stato per l'Unione europea. La Sottodirezione generale deve infatti inviare alle Comunità autonome tutti i documenti ricevuti dalla Commissione

⁵⁵³“Resolución de 7 septiembre de 1992 de la Subsecretaría del Ministerio de Relaciones con las Cortes y de Secretaría de Gobierno, que publica los acuerdos de la Conferencia Sectorial para Asuntos Relacionados con las Comunidades Europeas, adoptados en su reunión de 29 noviembre de 1990”.

europea che le riguardano e concernenti le loro competenze. Le autorità territoriali, a loro volta, devono trasmettere al livello centrale di governo tutte le osservazioni e gli elementi utili per preparare la risposta da trasmettere alla Commissione. Tale strumento è stato immaginato in modo che la circolazione della documentazione di rilievo possa consentire a tutti i soggetti coinvolti di formulare, anche in via complementare e contraddittoria, le rispettive posizioni da trasmettere al Governo che elabora la risposta da fornire alla Commissione. Più in generale, l'esperienza spagnola evidenzia una consolidata prassi di cooperazione tra i vari livelli di governo nella fase precontenziosa caratterizzata dallo scambio di informazioni.⁵⁵⁴

Più difficile appare la sistematizzazione degli strumenti atti a prevenire e a riparare le conseguenze dell'inadempimento degli obblighi europei da parte degli enti sub-statali. Per comprendere meglio detti meccanismi occorre osservare che le Comunità autonome hanno il potere di attuare il diritto europeo negli ambiti affidati alla loro competenza, anche in quei casi in cui la normativa dell'Unione sostituisce la normativa statale, fermo restando il potere dello Stato centrale di intervenire per adottare la disciplina basilica di riferimento. Il potere attribuito alle autonomie di realizzare il diritto europeo, affermato dalla giurisprudenza costituzionale spagnola,⁵⁵⁵ è espressa anche negli Statuti delle Comunità. Ad esempio l'articolo 189 dello Statuto di Autonomia della Catalogna prevede che il governo (la Generalitat) applica ed esegue il diritto dell'Unione Europea nell'ambito delle sue competenze e l'esistenza di una regolazione europea non modifica la distribuzione interna delle competenze stabilite dalla Costituzione e dal presente Statuto. La medesima norma prevede che, se l'esecuzione del diritto europeo dovesse richiedere l'adozione di misure interne di portata superiore al territorio della Catalogna che le Comunità autonome

⁵⁵⁴PORCHIA 2011, p. 407.

⁵⁵⁵La sentenza del Tribunale Constitucional n. 148/1998 afferma che «ni el Estado ni las Comunidades Autónomas, pues, pueden considerar alterado su propio ámbito competencial en virtud de esa incidencia comunitaria europea. La ejecución de los Convenios y Tratados Internacionales, en lo que afecten a las materias atribuidas a la competencia de las Comunidades Autónomas, no supone, como resulta evidente, atribución de una competencia nueva, distinta de las que en virtud de otros preceptos ya ostenta la respectiva Comunidad Autónoma (STC 252/1988, fundamento jurídico 2º). De otro lado, el Estado no puede ampararse, por principio, en su competencia exclusiva sobre las relaciones internacionales (art. 149.1.3 C.E.) para extender su ámbito competencial a toda actividad que constituya desarrollo, ejecución o aplicación de los Convenios y Tratados Internacionales y, en particular, del Derecho derivado europeo. Si así fuera, dada la progresiva ampliación de la esfera material de intervención de la Comunidad Europea, habría de producirse un vaciamiento del ámbito de competencias que la Constitución y los Estatutos atribuyen a las Comunidades Autónomas. En definitiva, la ejecución del Derecho comunitario corresponde a quien materialmente ostente la competencia, según las reglas de Derecho interno, puesto que “no existe una competencia específica para la ejecución del Derecho comunitario” (SSTC 236/1991, fundamento jurídico 9º, y 79/1992, fundamento jurídico 1º)».

competenti non possono adottare mediante meccanismi di collaborazione o di coordinazione, lo Stato deve consultare la Generalitat su queste circostanze prima dell'adozione di tali misure. La Generalitat poi deve partecipare agli organi che adottano tali misure o, se questa partecipazione non è possibile, deve emettere precedentemente un rapporto. Nel caso in cui l'Unione europea stabilisca una legislazione che sostituisce la normativa fondamentale dello Stato, la Generalitat può adottare la legislazione di sviluppo a partire dalle norme europee.⁵⁵⁶ Nonostante quanto asserito dalla disciplina positiva e dall'interpretazione giurisprudenziale nazionale, tuttavia, lo Stato tende ad attuare la normativa dell'Unione europea ricorrendo principalmente a competenze trasversali e orizzontali.⁵⁵⁷

In merito a tale ultima fattispecie, occorre rilevare che lo Stato tende a recepire le norme dell'ordinamento europeo, e più precisamente le direttive, sulla base di competenze trasversali. L'esecuzione da parte dello Stato talvolta trova il proprio fondamento nel principio della "supraterritorialidad", anche se la giurisprudenza del Tribunal Constitucional ha affermato che esso non sarebbe di per sé un titolo competenziale e comunque impone il

556La sentenza del Tribunal Constitucional n. 31/2010 ha esplicitato tale argomento affermando che «el precepto parte del reconocimiento de la competencia del Estado para la adopción de medidas internas en ejecución del Derecho europeo cuando aquéllas tengan un alcance superior al del territorio de Cataluña y las Comunidades Autónomas competentes no las puedan adoptar en sus respectivos ámbitos territoriales a través de mecanismos de colaboración y cooperación. Para estos casos, por incidir y afectar las medidas a adoptar por el Estado en las competencias autonómicas, el precepto se limita a contemplar unas medidas o instrumentos de colaboración -consulta a la Generalitat, su participación en los órganos estatales que deban adoptar aquellas medidas o, si esto no fuera posible, informe previo, pero no vinculante, de la Comunidad Autónoma- que ni impiden ni menoscaban el ejercicio de la competencia estatal. En todo caso, en cuanto a la posible participación en órganos estatales hemos de recordar, como pusimos de manifiesto en el fundamento jurídico 111 en relación con el art. 174.3 EAC, que dicha participación, que no puede producirse en órganos de carácter decisorio, ha de dejar a salvo la titularidad de las competencias estatales y la perfecta libertad que en su ejercicio corresponde a los órganos del Estado. [...] Por su parte la previsión del apartado 3 del art. 189 sería coherente con el criterio de que la ejecución del Derecho comunitario no debe suponer una redistribución interna de competencias y, consiguientemente, si la normativa comunitaria puede entenderse que sustituye a la normativa básica estatal en un ámbito de competencia compartida, la emisión de esta normativa conllevaría el desplazamiento del legislador básico estatal. [...] De acuerdo con una reiterada y conocida doctrina constitucional (STC 148/1998, de 2 de julio, FJ 4), no existe razón alguna para objetar que la Comunidad Autónoma ejecute el Derecho de la Unión Europea en el ámbito de sus competencias, tal como dispone con carácter general el art. 189.1 EAC, y, en consecuencia, tampoco, en principio, para que pueda adoptar, cuando ello sea posible, legislación de desarrollo a partir de una legislación europea que sustituya a la normativa básica del Estado en una materia. Ahora bien, una concepción constitucionalmente adecuada del precepto implica siempre la salvaguarda de la competencia básica del Estado en su caso concernida, que no resulta desplazada ni eliminada por la normativa europea, de modo que el Estado puede dictar futuras normas básicas en el ejercicio de una competencia constitucionalmente reservada, pues, como señala el Abogado del Estado, la sustitución de unas bases por el Derecho europeo no modifica constitutivamente la competencia constitucional estatal de emanación de bases.».

557PORCHIA 2011, p. 407.

rispetto di rigide condizioni di necessità.⁵⁵⁸ In altri casi poi sono state utilizzate le competenze derivanti dall'articolo 149, comma 1, numero 13, della Costituzione relativo alla pianificazione generale dell'attività economica, oppure di cui al numero 14 del medesimo articolo e comma, relativo alla materia della finanza e del debito pubblico.⁵⁵⁹ Nell'analisi dottrina delle competenze orizzontali è stato paventato il timore di una centralizzazione in capo allo Stato dell'esecuzione delle norme europee che riguardano ambiti di competenza delle Comunità autonome.⁵⁶⁰

Quanto al rapporto, più in generale, tra il livello centrale di governo e le Comunità autonome in relazione all'esecuzione degli obblighi derivanti dall'ordinamento europeo, il Tribunal Constitucional ha più volte analizzato ed esplicitato la problematica, affermando che l'articolo 93 della Costituzione pone in capo al Governo centrale il compito di garantire l'esecuzione degli obblighi di natura europea.⁵⁶¹ Tuttavia, la Costituzione spagnola non pone le basi, nel delineare il riparto delle competenze tra i vari livelli di governo, per giustificare un intervento statale tale da garantire di evitare l'inadempimento per cause imputabili agli enti

558La sentenza n. 329/1993 precisa che «esta solución sólo sería constitucionalmente legítima en aquellos casos excepcionales en que la intervención separada de las diversas Comunidades Autónomas no permitieran salvaguardar la eficacia de las medidas a tomar, y resulte necesaria una decisión unitaria del Estado a causa de poderosas razones de seguridad y grave y urgente necesidad que justifican la utilización estatal sobre bases de la dependencia en materia de protección del medio ambiente y para evitar daños irreparables.»

559In merito alla competenza relativa alla finanza e al debito pubblico di cui all'articolo 149, comma 1, numero 14, della Costituzione, la sentenza n. 79/1992 afferma che «si bien ello no priva a las Comunidades Autónomas de las competencias que les correspondan en la aplicación del Derecho derivado, sí justifica la adopción por el Estado de las normas con alcance eventualmente supletorio que sean precisas a fin de que esas relaciones financieras no queden al albur de la actividad o pasividad normativa de todas y cada una de las Comunidades Autónomas competentes en la materia.»

560PORCHIA 2011, p. 407, afferma che «un esempio di esercizio di competenze orizzontali è offerto dal recepimento della direttiva servizi 2006/123/CE, disposto a livello statale con la legge básica n. 17/2009. Lo Stato ha adottato detta legge sulla base di tre distinte competenze, rispettivamente identificate dagli articoli 149.1.1. (sulle condizioni essenziali che garantiscono l'uguaglianza dei cittadini nell'esercizio dei diritti e doveri costituzionali), 149.1.13 (sulla competenza nel coordinamento della pianificazione generale dell'attività economica) e 149.1.18 (sul regime giuridico delle amministrazioni pubbliche e del procedimento amministrativo comune). Non rientra chiaramente nella finalità del presente studio entrare nel merito delle singole competenze invocate, interessa soltanto mettere in luce che attraverso il ricorso a competenze orizzontali o trasversali, lo Stato di fatto provvede ad eseguire gli obblighi imposti dall'Unione, mettendosi al riparo da eventuali procedure di infrazione per mancato recepimento delle direttive.»

561La pronuncia del Tribunal Constitucional n. 236/1991 infatti afferma che «no cabe tampoco invocar en apoyo de las pretensiones del Gobierno el art 93 de la Constitución. La garantía por el Gobierno del cumplimiento de los tratado y resoluciones emanadas de organismos internacionales a los que se hayan cedido competencias, sólo puede prestarse de acuerdo con los mecanismos previstos e la propia Constitución; dicho artículo v. gr. no permite habilitar una sustitución preventiva de la actuación autonómica mediante una regulación estatal. O dicho d otra manera: la cesión por parte del Estado de facultades normativas a la CEE, en materia de metrología, no permite al Estado «rehacer» sus competencias a costa de las facultades ejecutivas que corresponden a las Comunidades Autónomas. ».

sub-statali. Si deve in ogni caso sostenere che l'individuazione dei meccanismi atti a prevenire o correggere gli inadempimenti europei delle Comunità deve avvenire nel rispetto della Costituzione e degli Statuti di autonomia concernenti il riparto delle competenze, fermo restando l'onere posto a carico dello Stato di garantire il coordinamento.⁵⁶²

Di fronte a tali lacune nel 2010 il Consiglio di Stato ha emanato un parere, che riprende e completa quello fornito nel 2008, in merito alle garanzie dell'esecuzione del diritto comunitario all'interno dell'ordinamento spagnolo. Il documento, che fornisce anche un'analisi comparata con altri paesi quali l'Italia e il Belgio, propone alcuni mezzi che siano in grado di garantire sia il coordinamento tra i vari livelli di governo sia la corretta introduzione del diritto europeo nel sistema spagnolo.

Da un lato, il parere richiede un potenziamento dei meccanismi di cooperazione tra i vari livelli territoriali per mezzo di conferenze, la partecipazione delle Comunità a livello legislativo sia nella fase precontenziosa sia in quella giudiziaria e un miglioramento della comunicazione sia in favore dello Stato delle misure regionali di attuazione del diritto europeo sia mediante il coinvolgimento del livello centrale nella formazione delle norme delle autonomie.

⁵⁶²La sentenza del Tribunal Constitucional n. 79/1992 precisa che «Por último, según el Abogado del Estado, el pago centralizado es necesario también para salvaguardar la responsabilidad que al Estado corresponde ante la CEE en caso de irregularidades o negligencias en las operaciones financiadas por el FEOGA imputables a las administraciones u organismos de los Estados miembros (art. 8.2 del Reglamento 729/1970 mencionado). Pero esa responsabilidad ad extra de la Administración del Estado no justifica la asunción de una competencia que no le corresponde, aunque tampoco le impide repercutir ad intra, sobre las Administraciones públicas autonómicas competentes, la responsabilidad que en cada caso proceda. Antes bien, algunas de las disposiciones objeto de conflicto disponen expresamente que "el régimen de responsabilidad previsto en el art. 8.2 del Reglamento CEE 729/1970 afectará a las diferentes Administraciones Públicas en relación con sus respectivas actuaciones". Por tanto, la centralización del pago no puede justificarse como una consecuencia de la responsabilidad del Estado.»; la pronuncia n. 148/1998 asserisce poi che «todo ello no queda desvirtuado por el hecho de que, como apunta el Abogado del Estado, pudieran generarse responsabilidades financieras del Estado ante las instituciones comunitarias como consecuencia de las irregularidades o negligencias derivadas de la actuación de las Comunidades Autónomas competentes para gestionar las ayudas. En la STC 252/1988, fundamento jurídico 2º, se dijo que no cabe "ignorar la necesidad de proporcionar al Gobierno los instrumentos indispensables para desempeñar la función que le atribuye el art. 93 C.E.", criterio recogido también en la STC 79/1992, fundamento jurídico 1º y, a tal efecto, esta última Sentencia ya dejó apuntado en su fundamento jurídico 5º, y ahora no cabe sino reiterarlo, que "esa responsabilidad ad extra de la Administración del Estado no justifica la asunción de una competencia que no le corresponde, aunque tampoco le impide repercutir ad intra, sobre las Administraciones Públicas autonómicas competentes, la responsabilidad que en cada caso proceda". Corresponde al Estado establecer los sistemas de coordinación y cooperación que permitan evitar las irregularidades o las carencias en el cumplimiento de la normativa comunitaria, así como los sistemas de compensación interadministrativa de la responsabilidad financiera que pudiera generarse para el propio Estado en el caso de que dichas irregularidades o carencias se produjeran efectivamente y así se constatará por las instituciones comunitarias.».

Dall'altro lato, il Consiglio di Stato immagina un potere sostitutivo dello Stato in virtù dell'articolo 149, comma 3, della Costituzione, quale base autonoma che consente al livello centrale di governo di adottare norme di trasposizione in modo preventivo.⁵⁶³ Detta misura di carattere sostitutivo dovrebbe entrare in vigore solo alla scadenza del termine per l'adeguamento del diritto nazionale a quello europeo. Ovviamente un siffatto meccanismo lascerebbe inalterate le competenze delle Comunità adempienti, mentre interverrebbe solo nei confronti di quelle che abbiano violato l'ordinamento europeo.

Il Consiglio di Stato inoltre prevede, facendo riferimento all'articolo 150, comma 3, della Costituzione, l'utilizzo delle leggi di armonizzazione che permetterebbero al livello centrale di governo di garantire l'esecuzione del diritto europeo, sebbene in materie di competenze delle Comunità autonome; tale rimedio è attivabile nei casi di complessità della materia, per la presenza di interconnessioni degli ambiti coinvolti e di accertata violazione da parte della Corte di giustizia.⁵⁶⁴

Un ulteriore meccanismo che si è voluto introdurre da parte del Consiglio di Stato, questa volta in via riparatoria, in caso di inadempimento europeo da parte delle Comunità autonome riguarda la possibilità di trasferire su queste ultime le conseguenze economiche provocate dalla violazione del diritto dell'Unione europea. La giustificazione costituzionale di detto intervento potrebbe riscontrarsi nell'articolo 155, così come affermato dallo stesso parere del 2010.⁵⁶⁵

563Il parere del Consiglio di Stato del 2010 a p. 106 riporta che «entre los mecanismos de prevención del incumplimiento autonómico del Derecho europeo, se invoca frecuentemente en la doctrina la cláusula de supletoriedad del artículo 149.3 de la Constitución, como garantía normativa del Estado sobre la eventual inactividad de los entes autonómicos en tareas de transposición. Ahora bien, la operatividad como instrumento de prevención de este principio (recogido en el inciso tercero del precepto constitucional citado –“El derecho estatal será, en todo caso, supletorio del derecho de las Comunidades Autónomas”) sólo puede ser valorada previo análisis sumario de la interpretación que del mismo ha hecho el Tribunal Constitucional. Dicho análisis se va iniciar con el repaso a la evolución de la jurisprudencia constitucional sobre la referida cláusula para a continuación citar algunos pronunciamientos dictados con un trasfondo europeo. El Tribunal Constitucional ha interpretado la cláusula de supletoriedad de diferentes maneras en función de las peculiares circunstancias de cada momento histórico.»

564Il Consiglio di Stato, nel parere del 2010, afferma a p. 117 che «otro de los elementos que se han invocado en ocasiones como vía de la que podría disponer el Estado para garantizar el cumplimiento del Derecho de la Unión Europea radica en la utilizabilidad de las Leyes de Armonización, a las que se refiere el artículo 150.3 de la Constitución.»

565Il parere del Consiglio di Stato infatti a pp. 251 e ss. afferma che «el artículo 155 de la Constitución (cuya conexión con el artículo 37 de la Ley Fundamental de Bonn ya se apuntó) recoge un mecanismo de coerción estatal cuya virtualidad para evitar o corregir incumplimientos autonómicos del Derecho de la Unión Europea exige, en primer término, definir en qué supuestos puede ser utilizado. En relación con ello, ha de tenerse presente el carácter extraordinario que la jurisprudencia constitucional le ha venido atribuyendo, de forma que, a juicio del Consejo de Estado, debe quedar relegado a un segundo – o ulterior – plano, para casos en

L'istituto della rivalsa, la quale detiene una rilevante funzione deterrente nei confronti degli enti sub-statali, era già stata contemplata precedentemente nelle normative di settore, quali l'articolo 7 della legge n. 38/2003, l'articolo 121 bis del reale decreto legislativo n. 1/2001 e l'articolo 10, comma 5, del reale decreto legislativo n. 2/2007. Successivamente, anche in virtù delle sollecitazioni a opera del Consiglio di Stato in tal senso, è stata introdotta una disciplina generale, la quale è stato confermato essere compatibile con le normative di settore precedentemente indicate.⁵⁶⁶

La legge organica n. 2/2012, nella sua disposizione addizionale seconda, offre uno strumento relativo alla responsabilità per inadempimento delle norme del diritto dell'Unione europea o dei Trattati o delle convenzioni internazionali dei quali la Spagna fa parte. Le amministrazioni pubbliche e qualsiasi altro ente citato nella predetta legge che, nell'esercizio delle proprie competenze, non si sono conformati agli obblighi derivanti dal diritto europeo, dai Trattati o dalle convenzioni internazionali, provocando così l'irrogazione di una sanzione nei confronti della Spagna da parte delle istituzioni europee, di tribunali istituzionali o di lodi arbitrali, assumeranno, nella parte ad essi imputabile, le responsabilità che derivano da detta violazione, secondo quanto previsto dalla legge in oggetto e dalle norme di carattere regolamentario di completamento e di attuazione della legge stessa. Il Consiglio dei ministri, previa audizione delle amministrazioni o degli enti interessati, è riconosciuto quale organo

que los medios ordinarios se revelen insuficientes. [...] En definitiva, a juicio del Consejo de Estado, la utilización del artículo 155 de la Constitución a efectos de corregir el incumplimiento autonómico del Derecho de la Unión Europea debe limitarse, como regla, a supuestos de persistencia en una situación de incumplimiento, que se mantiene incluso después de haberse dictado una sentencia del artículo 260 del TFUE.».

566 Il parere del 2010 del Consiglio di Stato già precisava che «La primera cuestión que se plantea a la hora de abordar la articulación de un sistema de repercusión de responsabilidades por inobservancia del Derecho europeo se refiere a la conveniencia, si no necesidad, de diseñar un mecanismo de alcance general, que elimine la fragmentación que hasta ahora ha venido caracterizando el modelo. Porque, en efecto, tal y como se ha indicado anteriormente, hay que recordar que las previsiones que en la actualidad tienen por objeto posibilitar esa repercusión han ido articulándose ad casum, de modo que hay una regulación para la repercusión de las responsabilidades derivadas de determinados incumplimientos en materia de planificación hidrológica (artículo 121 bis del texto refundido de la Ley de Aguas), otra en relación con el incumplimiento de las exigencias europeas en materia de liberalización de servicios (disposición final cuarta de la Ley sobre libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio), etc. Por tanto, hay que diseñar un mecanismo de alcance general – objetivo que ya se intuye en la disposición adicional primera del proyecto de Ley de Economía Sostenible – por virtud del cual pueda hacerse efectiva la repercusión de las responsabilidades financieras en que incurran las distintas Administraciones públicas como consecuencia del incumplimiento del Derecho europeo. Y ello ha de ir acompañado de la derogación de las disposiciones vigentes que contemplan previsiones con un objetivo similar en el ámbito de leyes concretas. [...] Sin embargo, la articulación de un sistema de repercusión de carácter general no ha de implicar, necesariamente, una total uniformidad pues, como se verá a continuación, hay algunos supuestos en los que podría resultar aconsejable mantener la especificidad de las regulaciones a ellos aplicables.».

competente per dichiarare la responsabilità e accordare, se del caso, la compensazione o la ritenzione di tali somme da quelle che lo Stato deve trasferire a vario titolo alle amministrazioni o agli enti responsabili. La dichiarazione di responsabilità dovrà tenere in considerazione i fatti e i motivi esposti dalle istituzioni europee, dai tribunali internazionali o dai lodi arbitrali e dovrà essere pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale dello Stato. La medesima disposizione investe il Governo per sviluppare regolamenti di sviluppo e completamento della stessa, riservando particolare attenzione alle varie caratteristiche che differenziano le amministrazioni pubbliche e gli enti che possono rendersi inadempienti nei confronti dell'ordinamento europeo.

Da quanto affermato emerge uno sviluppo verso una più permeante attribuzione, seppur indiretta, di responsabilità nei confronti dell'ente che ha effettivamente violato il diritto europeo e che quindi si è reso responsabile della sanzione. Da un lato sono stati inseriti all'interno dell'ordinamento più strumenti atti a evitare in via preventiva, nella fase preventiva dell'informazione o in quella operativa dell'intervento legislativo o amministrativo, o a riparare in via successiva gli inadempienti derivanti da una mancata o non corretta applicazione del diritto dell'Unione. Dall'altro lato si osserva una generalizzazione di istituti, quale quello della rivalsa, che non vengono più relegati alla disciplina di settore operanti per alcuni soli degli ambiti in cui può verificarsi la violazione, ma assumono portata generale e permeante tutto l'ordinamento.

La dottrina ha cercato di stabilire una relazione tra i vari strumenti in oggetto e ha sostenuto che maggiore è il potere dello Stato di intervenire in un dato ambito, maggiore dovrebbe essere la responsabilità di quest'ultimo in caso di inadempimenti e, correlativamente, minore la possibilità di trasferire le conseguenze economiche della violazione in capo agli enti sub-statali. Detta teoria però deve essere verificata in concreto perché è necessario tenere conto del riparto delle competenze e del tipo di violazione addebitata.⁵⁶⁷

In altre parole si deve riconoscere come anche in Spagna l'evoluzione dell'ordinamento ha condotto a immaginare strumenti di responsabilizzazione mediata degli enti sub-statali relativamente a eventuali inadempienti di carattere comunitario. Anche in questo paese quindi l'indifferenza delle istituzioni europee, per quanto riguarda il conferimento degli addebiti per inadempimenti dei livelli inferiori di governo, viene colmata da un'attività preventiva o di

⁵⁶⁷PORCHIA 2011, p. 407.

rivalsa da parte del livello centrale. Pure in questo caso quindi la responsabilizzazione comunitaria dell'ente sub-statale non perviene direttamente dall'ordinamento europeo, ma dalla mediazione dello Stato membro.

3. *Italia*

Posto che ovviamente anche in Italia sussiste un obbligo in capo agli enti sub-statali di realizzare e rispettare il diritto europeo e confermato che la responsabilità comunitaria, e il relativo rischio di sanzione pecuniaria, sussiste solo in capo allo Stato unitariamente inteso, gran parte delle disposizioni in materia rivolte a disciplinare il ruolo delle autonomie nell'attuazione del diritto europeo sono tese a individuare meccanismi per monitorare lo stato dell'attuazione da parte delle Regioni e degli Enti locali e per prevenire o rimediare il caso in cui questi ultimi non adempiano agli obblighi comunitari nelle materie di loro competenza. L'esigenza di modificare il sistema della partecipazione italiana al processo d'integrazione europea è sorta principalmente in ragione delle numerose innovazioni contenute nel Trattato di Lisbona,⁵⁶⁸ tuttavia il provvedimento in analisi esorbita del mero adeguamento ai Trattati e reca sostanziali modifiche alle procedure relative sia alla fase ascendente sia alla fase discendente del diritto dell'Unione Europea. La legge n. 234 del 2012, relativa alle norme generali sulla partecipazione alla formazione e all'attuazione della normativa e delle politiche dell'Unione europea, abroga la legge n. 11 del 2005, le cui disposizioni sono ivi in gran parte riprodotte, benché in un quadro più articolato e sistematizzato. Ciò vale soprattutto per il

568GALLO 2014 a, pp. 1203 e 1204 asserisce che «per quanto riguarda in particolare le Autonomie, ricordo che il Trattato di Lisbona ha sancito un ruolo europeo non solo delle Regioni, ma anche di tutti gli enti locali attraverso la previsione, nei suoi artt. 5 e 6, del principio di sussidiarietà operante, appunto, per più livelli territoriali. Secondo tale principio, ogni azione politica, che attenga a materie differenti rispetto a quelle oggetto di competenza esclusiva dell'Unione, deve essere effettuata al livello di governo più adeguato al raggiungimento degli obiettivi. A tale disposizione va aggiunto anche l'art. 4, comma 3, TUE, ai sensi del quale gli Stati membri, compresi gli enti territoriali minori, in quanto articolazioni dello Stato, hanno il dovere di dare collaborazione per l'attuazione del diritto comunitario. Tale principio è noto come principio di effettività o, meglio, come clausola di effettiva applicazione del diritto dell'Unione Europea. È in attuazione di tale principio che la legge n. 234 del 2012 ha introdotto per la prima volta in Italia una disciplina sistematica, relativa alla partecipazione degli enti locali alla fase di formazione delle disposizioni comunitarie (la c.d. fase ascendente), prevedendo specifici poteri diretti, che l'ente territoriale esercita in prima persona, o indiretti, che lo stesso ente esercita nell'ambito dei poteri riconosciuti allo Stato. La stessa legge contiene, altresì, una disciplina articolata della fase discendente del rapporto Stato-Unione, che coinvolge anche tutti gli enti territoriali minori e che mira ad assicurare un effettivo e costante ricevimento della normativa europea. L'art. 29, al riguardo, sancisce l'obbligo dello Stato, delle Regioni e delle Province autonome di dare tempestiva attuazione, nelle materie di propria competenza legislativa, alle direttive e agli altri obblighi derivanti dal diritto dell'UE.».

ruolo delle Regioni e degli Enti locali, già ampiamente riconosciuto dagli interventi normativi precedenti e ora confermato e precisato.⁵⁶⁹

Con riferimento alle misure di gestione in senso stretto occorre citare l'Accordo del 24 gennaio 2008 concluso tra Governo, Regioni, Province e Comuni in merito all'attuazione degli obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea e sulle garanzie di informazione da parte del Governo, adottato in sede di Conferenza Unificata. In quella sede il Governo si impegnava a garantire un'informazione tempestiva e completa in caso di avvio di una procedura di infrazione da parte della Commissione europea nei confronti dello Stato italiano per vicende che coinvolgevano gli enti sub-statali in materie di loro competenza oppure nel caso in cui questi ultimi richiedano notizie in merito ad una questione che le riguardi. L'informazione avviene attraverso l'invio dei documenti ufficiali trasmessi dalla Commissione o di ogni altra comunicazione da essa pervenuta, nonché dei documenti ufficiali trasmessi dal Governo alla Commissione. Le Regioni o gli altri enti territoriali, per contro, si impegnano a comunicare con la massima sollecitudine e completezza gli elementi di informazione richiesti dalla Commissione. In caso di valutazione divergente sugli elementi di risposta il Governo convoca, per il tramite del Dipartimento, l'ente interessato, congiuntamente alle altre amministrazioni e alla Presidenza del Consiglio-Dipartimento per gli Affari Regionali e le Autonomie locali, per una sollecita definizione delle posizioni da sostenere e delle azioni ritenute opportune per la soluzione della singola procedura d'infrazione. Si è poi ritenuto che analoga procedura potrebbe essere attivata, pur nel silenzio dell'Accordo, nel caso di divergenza tra le posizioni assunte dalle diversi enti interessati. Al fine di contribuire alla definizione del precontenzioso, le Regioni e le Province possono partecipare alle riunioni con i rappresentanti della Commissione e possono anche sollecitare la convocazione delle stesse. In altre parole, l'Accordo del 2008 procedimentalizza la cooperazione tra il Governo e le Regioni nella fase del precontenzioso, fermo restando che la definizione della posizione da assumere dinanzi alla Commissione compete al Governo. La gestione del precontenzioso si ispira al principio di cooperazione e fa sicuramente leva sui flussi informativi, che rappresentano la chiave del sistema.

Occorre poi ricordare che, ai sensi dell'articolo 13 della legge n. 234/2012, annualmente il Governo presenta alle Camere due relazioni che indicano, oltre ad altri temi, gli orientamenti

⁵⁶⁹FAVILLI 2013, p. 701.

e le priorità in merito al processo di integrazione europea, ai singoli progetti di atti normativi europei, nonché alle strategie di comunicazione e di formazione del Governo in merito all'attività dell'Unione europea. Il Presidente del Consiglio dei Ministri o il Ministro per gli affari europei trasmette dette relazioni anche alla Conferenza delle Regioni e delle Province autonome, alla Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le Regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano, alla Conferenza dei presidenti delle assemblee legislative delle Regioni e delle Province autonome e alla Conferenza Stato-città e autonomie locali. Parallelamente, la medesima legge, dedica tutto il suo Capo IV ai principi regolamentari e ai meccanismi attraverso i quali deve avvenire la partecipazione di Regioni e altri enti territoriali al processo di formazione degli atti dell'Unione europea.

Oltre a questi strumenti di gestione del precontenzioso vera e propria che riguardano perlopiù reciproci obblighi informativi tra i vari livelli di governo, lo Stato italiano ha immaginato ulteriori strumenti al fine di gestire la responsabilità per inadempimenti comunitari provocati da enti sub-statali: si tratta dei poteri sostitutivi dello Stato e dei meccanismi di rivalsa nei confronti dei livelli di governo inadempienti. A tal fine si deve porre l'attenzione sulla già citata legge n. 234/2012 e, più precisamente all'articolo 41 e all'articolo 43.

L'intervento suppletivo dello Stato va visto soprattutto in considerazione dell'unitarietà della responsabilità in capo ad esso per inadempimento sul piano europeo.⁵⁷⁰ Occorre in tal senso anticipare che il principio del riparto delle competenze tra i vari livelli di governo non costituisce un limite al riconoscimento del potere sostitutivo.

La Corte Costituzionale proprio muovendo dalla considerazione che lo Stato è responsabile integralmente e unitariamente dell'attuazione degli obblighi dell'Unione, da tempo riconosce al medesimo una competenza di seconda istanza per far sì che esso non si trovi impotente di fronte a violazioni del diritto comunitario determinate da attività di altri soggetti dotati di autonomia costituzionale, precisando al riguardo che non si tratta di avocazioni di competenze

⁵⁷⁰BILANCIA 2002, p. 54; PORCHIA 2011, p. 407, afferma che il potere sostitutivo è il «mezzo che l'ordinamento italiano ha previsto allo scopo di evitare l'inadempimento e quindi al fine di evitare la responsabilità davanti all'Unione europea, a prescindere dalla natura dell'inadempimento che può consistere, tra l'altro, nel mancato o inesatto recepimento del diritto dell'Unione oppure nell'inesecuzione di sentenze rese dalla Corte ai sensi dell'art. 258 TFUE (o anche in via pregiudiziale ai sensi dell'art. 267 TFUE).»; BORIA 2013, p. 409, ritiene anche che la «norma costituzionale [articolo 120, comma 2, della Costituzione] stabilisce dunque il potere sostitutivo del Governo nei confronti degli organi degli enti locali e si pone come il corollario naturale del principio di sussidiarietà assunto nella riforma costituzionale del titolo V; l'intervento surrogatorio dello Stato è infatti funzionale ad assicurare il perseguimento dell'interesse generale (anche oltre l'interesse localistico) al rispetto delle norme comunitarie ovvero alla tutela dell'unità e della coerenza giuridica ed economica del paese.».

a favore dello Stato, ma di interventi repressivi o sostitutivi e suppletivi, ammessi anche in via preventiva.⁵⁷¹ Il giudice costituzionale italiano si è spinto ad ammettere che l'esigenza di attuare il diritto dell'Unione possa incidere sul riparto di competenze, consentendo così di derogare al quadro costituzionale. In questo senso, ha dichiarato che le norme comunitarie possono legittimamente prevedere per esigenze organizzative dell'Unione forme attuative di sé medesime e, quindi, normative statali derogatorie del quadro della normale distribuzione costituzionale delle competenze interne, salvo il rispetto dei principi costituzionali fondamentali e inderogabili.⁵⁷²

571La sentenza della Corte Costituzionale n. 126/1997 afferma che «poiché dell'attuazione del diritto comunitario nell'ordinamento interno, di fronte alla Comunità europea (oggi, Unione europea), è responsabile integralmente e unitariamente lo Stato (ex plurimis, sentenze nn. 382 del 1993 e 632 del 1988), a questo – ferma restando, secondo quanto appena detto, la competenza “in prima istanza” delle Regioni e delle Province autonome – spetta una competenza, dal punto di vista logico, “di seconda istanza”, volta a consentire a esso di non trovarsi impotente di fronte a violazioni del diritto comunitario determinate da attività positive o omissive dei soggetti dotati di autonomia costituzionale. Gli strumenti consistono non in avocazioni di competenze a favore dello Stato, ma in interventi repressivi o sostitutivi e suppletivi – questi ultimi anche in via preventiva, ma cedevoli di fronte all'attivazione dei poteri regionali e provinciali normalmente competenti – rispetto a violazioni o carenze nell'attuazione o nell'esecuzione delle norme comunitarie da parte delle Regioni e delle Province autonome di Trento e Bolzano. La grande varietà di ipotesi in cui si verifica la suddetta esigenza di fornire allo Stato strumenti normativi ed esecutivi adeguati a far fronte alla sua responsabilità di ordine comunitario – il cui rispetto costituisce esso stesso essenziale interesse nazionale – è testimoniata non solo dalle previsioni legislative (ad esempio, per la disciplina in generale, art. 6, secondo e terzo comma, del d.P.R. n. 616 del 1977 e artt. 9 e 11 della legge 9 marzo 1989, n. 86, nonché, rispetto alla Regione Trentino-Alto Adige e alle sue province, art. 8 del d.P.R. 19 novembre 1987, n. 526), ma anche dalle numerose decisioni di questa Corte, nelle quali si è variamente confrontata l'esigenza di garanzia del principio autonomistico e del suo contemperamento con la necessaria dotazione in capo allo Stato di poteri congrui, anche in via d'urgenza, rispetto alle sue responsabilità comunitarie (sentenze nn. 458 del 1995; 316 del 1993; 453 e 349 del 1991; 448 del 1990; 632 del 1988; 433 e 304 del 1987; 81 del 1979 e 182 del 1976). Tra tali poteri spiccano quelli di legislazione di principio e di dettaglio suppletiva e cedevole e quelli di indirizzo e coordinamento riconosciuti dall'art. 9 della legge 9 marzo 1989, n. 86.»

572In tal senso, la medesima pronuncia n. 126 del 1996 afferma che «in deroga a quanto detto circa il rispetto del quadro costituzionale interno delle competenze, le norme comunitarie possono legittimamente prevedere, per esigenze organizzative proprie dell'Unione europea, forme attuative di sé medesime, e quindi normative statali derogatrici di tale quadro della normale distribuzione costituzionale delle competenze interne, salvo il rispetto dei principi costituzionali fondamentali e inderogabili. Così ha ritenuto questa Corte con la sentenza n. 399 del 1987, confermata dalla sentenza n. 224 del 1994, nella quale si è detto, con riferimento alle Province autonome del Trentino-Alto Adige, che “la particolare forza propria delle norme poste nello Statuto speciale [non] può essere tale da giustificare la sopravvivenza di competenze provinciali ..., una volta che le stesse vengano a contrastare con discipline adottate in sede comunitaria nonché con il riassetto organico dell'intera materia operato, in attuazione della normativa comunitaria, nell'ambito del diritto interno. In questi casi la competenza provinciale non può restare immutata, una volta che sia divenuto inoperante, in conseguenza della nuova disciplina attuativa introdotta dal legislatore statale, l'“originario presupposto” su cui la competenza stessa risultava fondata” ... (così ancora, da ultimo, nella sentenza n. 458 del 1995). Inutile dire, peraltro, che questa situazione non è quella normale e deve pertanto derivare con evidenza dalla normativa comunitaria, sulla base di esigenze organizzative che ragionevolmente facciano capo all'Unione europea stessa. Così, per esempio, è avvenuto nei casi decisi da questa Corte con le sentenze n. 382 del 1993 e n. 389 del 1995 (rispettivamente in materia di controlli veterinari alle frontiere e di predisposizione e attuazione di programmi operativi in materia di pesca). Nel primo caso, l'accentramento delle funzioni presso l'amministrazione statale è stato giustificato dalla circostanza che la direttiva comunitaria faceva riferimento

Il principio così sancito dalla Corte Costituzionale ed espresso numerose volte, come sopra indicato, anche dalla Corte di giustizia secondo il quale, sebbene ogni Stato membro sia libero di ripartire come crede opportuno le competenze normative sul piano interno, esso resta il solo responsabile del rispetto degli obblighi derivanti dal diritto comunitario nei confronti dell'Unione europea, è stato in qualche modo caratterizzato, se non propriamente rafforzato, dalla costituzionalizzazione nell'ordinamento italiano dei poteri sostitutivi del livello centrale di governo in caso di inadempimento comunitario da parte degli altri livelli.⁵⁷³ Con la Riforma del Titolo V della Costituzione, completata dalle leggi n. 131 del 2003 e n. 22 del 2005, quest'ultima sostituita dalla n. 234 del 2012, il potere sostitutivo dello Stato è stato riconosciuto e disciplinato compiutamente.

Il potere sostitutivo dello Stato nei confronti delle Regioni è un istituto che non era previsto nel testo originario della Costituzione, ma che si è diffuso a partire dagli anni Settanta nella legislazione ordinaria con l'avvallo della Corte Costituzionale al fine di assicurare al Governo, come rappresentante dello Stato quale unico responsabile sul piano comunitario e internazionale, uno strumento che consentisse l'adempimento degli obblighi europei in caso di inerzia degli enti sub-statali. L'attribuzione a questi ultimi di competenze legislative e amministrative in materie rilevanti anche per il diritto comunitario non poteva mettere in discussione la partecipazione dell'Italia al processo di integrazione europea. Nella prassi, tuttavia, gli interventi statali si sono estesi ben oltre all'ambito per cui erano stati immaginati finendo per diventare uno strumento molto invasivo con il quale lo Stato poteva semplicemente sostituirsi agli enti sub-statali, spesso giustificandosi sulla base di una supposta urgenza di provvedere.

Con la revisione del Titolo V quindi il legislatore costituzionale ha voluto sancire nella Carta fondamentale un meccanismo così delicato per il rapporto tra Stato, Unione europea e enti sub-statali. In quella sede quindi si sono introdotte per la prima volta in Costituzione alcune norme concernenti la relazione dello Stato e degli altri livelli di governo con l'Unione europea e, in particolare, i poteri sostitutivi per assicurare il corretto e tempestivo adempimento degli

“a un'attività unitaria a livello nazionale degli Stati membri” e, nel secondo, la medesima soluzione organizzativa, pur con la precisazione della necessaria intesa tra Stato e Regione, si è imposta - secondo quanto risulta dalla norma comunitaria - sia per la richiesta “unicità” dell'attività programmatica e di intervento dello Stato, sia per la previsione della relativa “decisione unica” da parte della Commissione europea, avente come destinatari gli Stati come tali e concernente l'approvazione delle proposte nazionali. ».
573PIZZANELLI 2003, p. 1570.

obblighi comunitari di cui agli articoli 117, comma 5, e 120, comma 2. Queste previsioni costituiscono la conseguenza necessaria della rilevanza che il legislatore del 2001 attribuiva ai vincoli derivanti dall'ordinamento europeo e agli obblighi internazionali. Questi ultimi, infatti, insieme al tradizionale rispetto della Costituzione, sono gli unici limiti previsti dal primo comma dell'articolo 117 che siano in grado di vincolare in uguale misura sia il legislatore statale sia quello regionale.

L'articolo 41 della legge n. 234 del 2012 riguarda i poteri sostitutivi dello Stato, già previsti dagli articoli 117, comma 5,⁵⁷⁴ e 120, comma 2,⁵⁷⁵ della Costituzione. Tale norma riformula quanto già disposto dalla legge n. 11 del 2005⁵⁷⁶ in materia di adozione di atti dello Stato di attuazione di direttive aventi natura sostitutiva e cedevole: si tratta di strumenti sostitutivi perché adottati nelle materie di competenza di altri livelli di governo e cedevoli perché destinati a perdere efficacia mano a mano che la normativa entri in vigore in ciascun ente sub-statale.⁵⁷⁷ In particolare la clausola di cedevolezza, nel rispetto dei principi di sussidiarietà e leale collaborazione, è posta al fine di garantire l'adempimento statale e dovrebbe assicurare contemporaneamente la tutela degli interessi degli enti sub-statali che mantengono inalterate le proprie competenze negli ambiti disciplinati dalla legge statale sostitutiva.

Si può preliminarmente osservare che, nella prassi, lo Stato tende a recepire il diritto europeo per mezzo della legge comunitaria annuale o con strumenti urgenti, anche nell'ipotesi in cui incidano su materie di competenza regionale. Un tale intervento sistematico a livello statale si

574Detto comma recita: «Le Regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano, nelle materie di loro competenza, partecipano alle decisioni dirette alla formazione degli atti normativi comunitari e provvedono all'attuazione e all'esecuzione degli accordi internazionali e degli atti dell'Unione europea, nel rispetto delle norme di procedura stabilite da legge dello Stato, che disciplina le modalità di esercizio del potere sostitutivo in caso di inadempienza.».

575Detto comma recita: «Il Governo può sostituirsi a organi delle Regioni, delle Città metropolitane, delle Province e dei Comuni nel caso di mancato rispetto di norme e trattati internazionali o della normativa comunitaria oppure di pericolo grave per l'incolumità e la sicurezza pubblica, ovvero quando lo richiedono la tutela dell'unità giuridica o dell'unità economica e in particolare la tutela dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali, prescindendo dai confini territoriali dei governi locali. La legge definisce le procedure atte a garantire che i poteri sostitutivi siano esercitati nel rispetto del principio di sussidiarietà e del principio di leale collaborazione.».

576Appare significativo precisare che l'articolo 11, comma 8, della legge n. 11 del 2005 in materia di potere sostitutivo dello Stato richiamava il solo articolo 117, comma 5, della Costituzione e non anche l'articolo 120, comma 2, come invece fa l'articolo 41 della legge n. 234 del 2012.

577FAVILLI 2013 che, p. 701, afferma che «evidente è l'interesse dello Stato ad adottare al più presto la normativa di attuazione delle direttive che sarebbe verosimilmente considerata un modello al quale rifarsi da parte di tutte le Regioni nell'adozione della propria normativa. Tale normativa potrebbe poi essere anche la "sede" nella quale delineare i criteri ai quali comunque le Regioni dovranno conformarsi nell'esercizio delle proprie prerogative.».

giustifica in ragione della volontà di evitare il contenzioso, nel tentativo di risolvere a monte la questione del mancato recepimento delle norme poste dall'ordinamento europeo a prescindere dalle regole nazionali relative al riparto di competenze tra i vari livelli di governo e al contempo di evitare condanne al pagamento di sanzioni pecuniarie. È stato osservato che questa prassi è sostanzialmente accettata da parte degli enti sub-statali, che, infatti, solo eccezionalmente recepiscono in presenza di un intervento del legislatore statale, rinunciando in tal modo ad esercitare le loro competenze.⁵⁷⁸

La norma di cui all'articolo 41 della legge n. 234 del 2012, che si applica anche nei casi in cui siano in corso procedure di infrazione, contempla che i provvedimenti di attuazione degli atti dell'Unione europea possano essere adottati dallo Stato nelle materie di competenza legislativa delle Regioni e delle Province autonome al fine di porre rimedio all'eventuale inerzia dei suddetti enti nel dare attuazione ad atti dell'Unione europea. In tale caso, i provvedimenti statali adottati si applicano, per le Regioni e per le Province autonome nelle quali non sia ancora in vigore la relativa normativa di attuazione, a decorrere dalla scadenza del termine stabilito per l'attuazione della rispettiva normativa comunitaria e perdono comunque efficacia dalla data di entrata in vigore dei provvedimenti di attuazione di ciascun ente sub-statale. I provvedimenti statali, che sono sottoposti al preventivo esame della Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le Regioni e le Province autonome, recano l'esplicita indicazione della natura sostitutiva del potere esercitato e del carattere cedevole delle disposizioni in essi contenute.

Nei casi in cui si presenti la necessità di adottare misure urgenti per l'adeguamento agli obblighi derivanti dall'ordinamento europeo in materie di competenza legislativa o amministrativa delle Regioni e delle Province autonome, il Presidente del Consiglio dei Ministri o il Ministro per gli affari europei deve informare gli enti interessati assegnando un termine per provvedere e, ove necessario, deve chiedere che la questione sia sottoposta all'esame della Conferenza permanente per concordare le iniziative da assumere. In caso di mancato tempestivo adeguamento da parte dei suddetti enti, sempre il Presidente del Consiglio dei Ministri o il Ministro per gli affari europei propone al Consiglio dei Ministri le opportune iniziative ai fini dell'esercizio dei poteri sostitutivi di cui agli articoli 117, comma 5, e 120, comma 2, della Costituzione.

⁵⁷⁸PORCHIA 2011, p. 407.

Nel caso, poi, di violazione della normativa europea accertata con sentenza della Corte di giustizia di condanna al pagamento di sanzioni a carico della Repubblica italiana, ove per provvedere ai dovuti adempimenti si renda necessario procedere all'adozione di una molteplicità di atti, il Presidente del Consiglio dei ministri, su proposta del Ministro competente per materia, sentiti gli enti inadempienti, assegna a questi ultimi termini congrui per l'adozione di ciascuno dei provvedimenti e atti necessari. Decorso inutilmente anche uno solo di tali termini, il Consiglio dei ministri, sentito il soggetto interessato, su proposta del Presidente del Consiglio dei ministri e del Ministro competente per materia, adotta i provvedimenti necessari, anche normativi, ovvero nomina un apposito commissario.

La dottrina si è interrogata sulle conseguenze della concreta applicazione dello strumento della sostituzione da parte del governo, poiché è stato paventato il rischio di avocazione delle competenze devolute agli enti sub-statali in forza della Riforma del Titolo V della Costituzione con il pretesto dell'unitarietà della responsabilità statale derivante dagli obblighi comunitari.⁵⁷⁹ La dottrina ha espresso alcune perplessità soprattutto in relazione al meccanismo d'urgenza, che era già previsto nella legge del 2005. Essa, in primo luogo, ha lamentato l'assenza di dei requisiti di necessità e urgenza richiesti dalla Costituzione italiana per la decretazione d'urgenza, in secondo luogo, ha affermato che detto meccanismo rischierebbe di sacrificare il ruolo del Parlamento e delle Commissioni parlamentari normalmente coinvolte in relazione alla legislazione europea, e, in terzo luogo, ha prospettato il pericolo che l'intervento in via d'urgenza possa pregiudicare il riparto di competenze tra Stato centrale e altri livelli di governo visto che esso non è supportato dalle medesime garanzie a tutela degli interessi regionali posti per il potere sostitutivo in via ordinaria.⁵⁸⁰

Altro strumento di intervento dello Stato nei confronti degli enti sub-statali in caso di inadempimento comunitario è la rivalsa di cui all'articolo 43 della legge n. 234/2012 qualora sia addebitata una sanzione pecuniaria nell'ambito di una procedura di infrazione o una mancata entrata sul capitolo dei fondi strutturali.⁵⁸¹ Tale diritto è posto nel capo VII della legge citata, relativo al contenzioso, perché sorge in casi di avvio di una procedura di infrazione nei confronti dell'Italia per mancata o scorretta attuazione del diritto europeo da

⁵⁷⁹PIZZANELLI 2003, p. 1570.

⁵⁸⁰PORCHIA 2011, p. 407

⁵⁸¹GNES 2013, p. 463, commenta che «nonostante la rubrica, l'articolo stabilisce sia l'obbligo per gli enti sub-statali di porre rimedio alle violazioni del diritto dell'Unione europea, sia il diritto dello Stato di rivalersi sugli enti inadempienti per le conseguenze finanziarie derivanti dalle violazioni.».

parte degli enti decentrati. In questi casi infatti lo Stato unitariamente inteso può subire una procedura di infrazione, all'esito della quale potrebbe essere irrogata una sanzione da parte delle istituzioni europee.

L'articolo 43, riformulando quanto già previsto dall'articolo 16 bis della legge n. 11 del 2005, ha ribadito che, al fine di prevenire l'instaurazione delle procedure d'infrazione o per porre termine alle stesse, gli enti sub-statali devono adottare ogni misura necessaria a porre tempestivamente rimedio alle violazioni loro imputabili degli obblighi degli Stati nazionali derivanti dalla normativa dell'Unione europea. Inoltre, la medesima norma, ha specificato che gli enti in oggetto sono in ogni caso tenuti a dare pronta esecuzione agli obblighi derivanti dalle sentenze rese dalla Corte di giustizia.

La norma in esame, dopo aver esplicitato il suddetto obbligo di rispetto dell'ordinamento europeo, ha affermato che lo Stato esercita nei confronti degli enti sub-statali, che si rendano responsabili della violazione degli obblighi derivanti dalla normativa comunitaria o che non diano tempestiva esecuzione alle sentenze della Corte di giustizia, i poteri sostitutivi necessari, secondo i principi e le procedure stabiliti dall'articolo 8 della legge n. 131 del 2003, di attuazione dell'articolo 120 della Costituzione, e dall'articolo 41 della legge n. 234 stessa, di attuazione dell'articolo 117 della Costituzione.

Lo Stato ha poi il diritto di rivalersi, oltre che nei confronti degli enti sub-statali indicati dalla Commissione europea nelle regolazioni finanziarie operate a carico dell'Italia, sulle risorse del Fondo europeo agricolo di garanzia (FEAGA), del Fondo europeo agricolo per lo sviluppo rurale (FEASR) e degli altri fondi aventi finalità strutturali, soprattutto nei confronti dei soggetti responsabili delle violazioni degli obblighi comunitari per quanto riguarda gli oneri finanziari derivanti dalle sentenze di condanna rese dalla Corte di giustizia. La misura degli importi dovuti allo Stato a titolo di rivalsa è stabilita con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da adottare entro tre mesi dalla notifica, nei confronti degli obbligati, della sentenza esecutiva di condanna della Repubblica italiana. Il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze costituisce titolo esecutivo nei confronti degli obbligati e reca la determinazione dell'entità del credito dello Stato nonché l'indicazione delle modalità e dei termini del pagamento, anche rateizzato. I suddetti decreti ministeriali, qualora l'obbligato sia un ente territoriale, sono emanati previa intesa sulle modalità di recupero con gli enti obbligati, da concludersi entro quattro mesi decorrenti dalla data della notifica, nei confronti

dell'ente territoriale obbligato, della sentenza esecutiva di condanna della Repubblica italiana. L'intesa ha ad oggetto la determinazione dell'entità del credito dello Stato e l'indicazione delle modalità e dei termini del pagamento, anche rateizzato. Il contenuto dell'intesa è recepito, entro un mese dal perfezionamento, con provvedimento del Ministero dell'economia e delle finanze, che costituisce titolo esecutivo nei confronti degli obbligati. In caso di mancato raggiungimento dell'intesa, all'adozione del provvedimento esecutivo sopra indicato provvede il Presidente del Consiglio dei Ministri, nei successivi quattro mesi, sentita la Conferenza unificata di cui all'articolo 8 del decreto legislativo n. 281 del 1997.

Ai fini della tempestiva esecuzione delle sentenze di condanna rese dalla Corte di giustizia, al pagamento degli oneri finanziari derivanti dalle predette sentenze si provvede a carico del fondo di cui all'articolo 41-bis, comma 1, della legge n. 234 del 2012, nel limite massimo di 50 milioni di euro per l'anno 2016 e di 100 milioni di euro annui per il periodo 2017-2020. A fronte dei pagamenti effettuati, il Ministero dell'economia e delle finanze attiva il procedimento di rivalsa a carico delle amministrazioni responsabili delle violazioni che hanno determinato le sentenze di condanna, anche con compensazione con i trasferimenti da effettuare da parte dello Stato in favore delle amministrazioni stesse.

Oltre a quanto previsto per il rapporto tra Stato, autonomie e Unione europea, l'articolo 43 in esame prevede che lo Stato abbia altresì diritto, con le modalità e secondo le procedure stabilite nel medesimo articolo, di rivalersi sugli enti sub-statali che si siano resi responsabili di violazioni delle disposizioni della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali degli oneri finanziari sostenuti per dare esecuzione alle sentenze di condanna rese dalla Corte europea dei diritti dell'uomo nei confronti dello Stato in conseguenza delle suddette violazioni. Sebbene il rapporto tra inadempimento degli enti sub-statali e responsabilità dello Stato per violazione della Convenzione europea sia analogo a quello relativo alla violazione del diritto dell'Unione europea, la disposizione appare di dubbia collocazione, posto che la legge n. 234 del 2012 concerne la formazione e l'attuazione della normativa e delle politiche dell'Unione europea mentre non contempla, eccettuato che in questa norma, la partecipazione dell'Italia alla Convenzione europea, né il rapporto tra violazione della Convenzione europea e diritto dell'Unione.⁵⁸²

582FAVILLI 2013, p. 701; nello stesso senso si esprime GNES 2013, p. 463, precisando che «sotto il profilo redazionale, sarebbe stato più opportuno inserire quanto meno in un articolo a parte la rivalsa relativa alla violazione delle norme della Cedu, dal momento che si tratta di inadempimenti relativi ad uno strumento

Lo strumento della rivalsa, che quindi può essere utilizzato solo in relazione a un'infrazione accertata, assume una chiara portata deterrente nei confronti delle Regioni e degli altri enti territoriali che siano obbligati al rispetto degli obblighi europei. Inoltre, posto che lo Stato ha un forte interesse a intervenire con tutti i mezzi a sua disposizione per evitare la condanna della Corte, il meccanismo della rivalsa costituisce anche per il Governo centrale una misura estrema e conseguente al fatto che non ha potuto o non è stato in grado di evitare la condanna per le violazioni addebitabili alle sue partizioni interne.⁵⁸³

Tuttavia si deve osservare che i casi in cui lo Stato può esercitare il diritto di rivalsa sono essenzialmente tre: quello relativo alle regolazioni finanziarie in materia di fondi strutturali, quello delle sentenze di condanna ad una somma forfettaria o ad una penalità ai sensi dell'art. 260, commi 2 e 3, TFUE e, infine, quello relativo agli oneri finanziari sostenuti per dare esecuzione alle sentenze di condanna pronunciate dalla Corte europea dei diritti dell'uomo per violazione della CEDU. Dette fattispecie sembrano costituire un numero chiuso, non estensibile in via analogica; è così esclusa la rivalsa negli altri casi in cui l'inadempimento possa causare oneri finanziari allo Stato, come nel caso in cui il giudice italiano lo condanni al risarcimento dei danni derivanti dall'omesso o non corretto recepimento delle direttive europee.⁵⁸⁴

Concludendo si sottolinea che anche in Italia, così come in Spagna e in Belgio, sono stati predisposti strumenti di intervento, di carattere preventivo o successivo-riparatorio, ad opera dello Stato e nei confronti degli enti sub-statali, nel caso di un loro inadempimento relativamente agli obblighi comunitari. Anche in questo paese quindi le conseguenze delle violazioni del diritto europeo da parte dei livelli inferiori di governo sono scontate esclusivamente in via mediata, grazie cioè all'intervento dello Stato centrale che rimane l'unico interlocutore delle istituzioni europee.

giuridico di un'altra organizzazione internazionale. E, in tale sede, si sarebbero potute recepire le indicazioni che erano state fornite da un'apposita legge di interpretazione autentica».

583PORCHIA 2011, p. 407.

584GENS 2013, pp. 463.

3. Sovranità e territorialità: un possibile scollamento in fase di attribuzione della responsabilità?

Interessanti sono le conclusioni, in merito alla possibilità di realizzare una vera e propria autonomia da parte degli enti sub-statali, se si affronta la questione alla luce dello studio dell'attribuzione di responsabilità in caso di inadempimenti comunitari. Se ci si limitasse all'osservazione per cui secondo l'ordinamento dell'Unione unici responsabili e interlocutori delle istituzioni comunitarie sono gli Stati membri complessivamente intesi, si potrebbe riscontrare un completo cortocircuito tra attribuzioni di competenze di interesse europeo e rilevamento delle responsabilità in caso di non corretta effettuazione di quelle competenze. Potrebbe infatti apparire che il disinteresse dell'Unione porti a una mancata consapevolezza comunitaria da parte degli enti decentrati.

L'analisi compiuta ha condotto tuttavia a risultati parzialmente differenti, poiché sono state riscontrate talune fattispecie che non permettono agli enti sub-statali di ignorare l'ordinamento comunitario anche in fase di addebito delle responsabilità. Un primo punto cui porre attenzione pare essere l'attribuzione di responsabilità per inadempimenti comunitari nei confronti dei singoli: se gli obblighi risarcitori in favore di questi ultimi sono di competenza degli enti decentrati, si riconosce una vera e propria influenza del diritto dell'Unione in grado di limitare, anche in questa fase, la piena realizzazione dell'autonomia. Inoltre, assodata la diretta irresponsabilità nei confronti delle istituzioni europee, un'ulteriore inibizione all'attività degli enti decentrati emerge grazie all'intervento dello Stato nei loro confronti. Tutti i paesi oggetto della presente analisi infatti prevedono meccanismi di informazione, sostituzione o rivalsa in caso di violazione degli obblighi europei, i quali rappresentano sicuramente ulteriori vincoli in capo ai livelli inferiori di governo.

Concludendo si può affermare che, nonostante la responsabilità riconosciuta nei confronti dei singoli e la possibilità di intervento da parte dei livelli centrali di governo, l'indifferenza delle istituzioni dell'Unione nei confronti delle partizioni degli Stati membri nel caso di loro inadempimento, non può che fomentare, sebbene solo parzialmente, una mancata presa di consapevolezza europea degli enti sub-statali. Questi ultimi, infatti, poiché non subiscono direttamente il confronto con l'Unione rischiano di non comprendere correttamente il legame tra loro attribuzione di competenze di interesse europeo e addebito della relativa responsabilità nel caso di inadempimento. Di fronte a tale diretta irresponsabilità dell'Ente

sub-statale ci si chiede in che modo si possa coordinare l'attribuzione di potestà tributarie in capo a enti territorialmente individuati, nei limiti dell'ordinamento europeo, con la circostanza secondo la quale risponde di un loro inadempimento un soggetto differente. Si vuole tuttavia rilevare che, stante la struttura europea ancora vigente, forse non è nemmeno possibile immaginare un dialogo, in merito alle responsabilità da inadempimento, tra le istituzioni dell'Unione e altri enti che non siano gli Stati membri.

Si vuole concludere precisando che un fondamentale obbligo dettato dall'Unione europea agli Stati membri, e influente anche nei confronti degli enti sub-statali, è quello concernente i vincoli di bilancio. Gli obiettivi comunitari esigono che gli Stati membri rispettino determinati limiti in materia di finanza pubblica, tali da concernere anche i livelli inferiori di governo che, come si vedrà, anche in questo campo subiscono forti inibizioni.

2. L'EQUILIBRIO DI BILANCIO E L'AUTONOMIA

1. I vincoli finanziari di origine europea

1. *Il Patto di stabilità e crescita*

L'introduzione della moneta unica ha comportato la separazione tra la politica della moneta, di competenza esclusivamente europea, e la politica economica degli Stati membri, dove l'Unione ha un mero ruolo di coordinamento e la disciplina permane in capo ai singoli Stati. Il coordinamento in materia di politica economica ha l'obiettivo della promozione di una finanza pubblica sana quale presupposto necessario per la creazione di una moneta unica all'interno del mercato europeo. La protezione delle finanze pubbliche è considerata dall'ordinamento comunitario come una necessaria tutela di fondamentali meccanismi di funzionamento del mercato interno, il quale deve essere garantito dalla solidità patrimoniale dei singoli sistemi economici nazionali. Il contenimento della crisi economica interna degli Stati membri infatti dovrebbe incrementare l'efficienza e l'affidabilità del mercato, che si dimostra ancora una volta l'obiettivo fondamentale del diritto europeo.

Il primo consistente intervento europeo in materia finanziaria è stato effettuato con il Trattato di Maastricht del 7 febbraio 1992, il quale ha disciplinato la finanza pubblica degli Stati

membri indicando finalità, standard e procedure. All'interno del Trattato sono presenti alcune norme generali che disciplinano i fini della tutela delle finanze pubbliche, oltre a previsioni più specifiche quali l'articolo 104 (oggi articolo 126 TFUE) secondo il quale gli Stati devono evitare disavanzi pubblici eccessivi. Per stabilire detta condizione si devono porre in rapporto il disavanzo pubblico e il debito pubblico con il PIL, secondo parametri indicati nel *Protocollo n. 20 sulla procedura per i disavanzi eccessivi (1992)* allegato al Trattato, il quale prevede che i valori di riferimento debbano essere il 3% per il rapporto tra il disavanzo pubblico e il PIL, nonché il 60% per il rapporto tra il debito pubblico e il PIL.⁵⁸⁵ Si prevede poi una procedura di controllo del rispetto di questi parametri da parte degli Stati membri, che si inserisce in un regime generale di sorveglianza il quale si esercita con un procedimento ordinatorio svolto in forme contenziose e articolato in più fasi.⁵⁸⁶

Successivamente, nel 1997, è intervenuto il Trattato di Amsterdam con il quale l'Unione europea, anche per l'entrata in vigore della moneta unica, ha stabilito obiettivi di finanza pubblica più severi rispetto a quelli indicati nel *Protocollo* allegato al Trattato. In tal ambito quindi si inserisce un fondamentale strumento di coordinamento, il *Patto di stabilità e crescita*⁵⁸⁷ con il quale si è voluto promuovere un programma di stabilità dei bilanci e di rientro dai disavanzi eccessivi. Tale principio è oggi contenuto dell'articolo 126 TFUE, nel quale si prevede il divieto di disavanzi pubblici superiori rispetto a quelli fissati del citato *Patto*, si disciplina la procedura di vigilanza del debito pubblico a opera della Commissione e si regolano i poteri di contrasto e sanzionatori esercitati dal Consiglio europeo. Il *Patto* ha

⁵⁸⁵Il disavanzo pubblico, o deficit, è costituito dalla differenza negativa tra entrate e spese che si realizza in un anno, coperta mediante l'indebitamento; mentre il debito pubblico è costituito dalle passività del settore pubblico derivanti dal necessario finanziamento del disavanzo costituite da titoli a medio e lungo termine, emessi dal Ministero delle economie e delle finanze, collocati sul mercato e dagli interessi che alla scadenza dovranno essere pagati a chi ha acquistato i titoli.

⁵⁸⁶PEREZ 2012 a, pp. 299 e 300.

⁵⁸⁷Regolamenti del Consiglio del giorno 7 luglio 1997 nn. 1466 e 1467, modificati con i Regolamenti del giorno 27 giugno 2005 nn. 1055 e 1056, e Risoluzione del Consiglio europeo del giorno 17 giugno 1997 n. 97/C236/01. PEREZ 2012 b, a p. 461, asserisce che «sempre recentemente, un secondo intervento ha investito il Patto di stabilità e crescita. Com'è noto, il Patto fu introdotto nel 1997, quando ci si rese conto che l'Unione europea aveva indicato i requisiti per l'entrata dei paesi nell'area euro, ma non le condizioni di buona gestione finanziaria e i risultati da mantenere dopo l'ingresso. Il Patto fu corretto, una prima volta, nel 2005, al fine di renderlo meno rigido e maggiormente concentrato sulla crescita e, una seconda volta, nel 2011, per attribuire una consistente attenzione all'andamento del debito. In particolare, con la riforma del 2005 è stato consentito agli Stati anche un disavanzo maggiore del 3 per cento rispetto al PIL, purché “modesto”, “temporaneo”, e “dovuto a circostanze eccezionali”. Tali sono gravi recessioni economiche, ravvisabili quando si verifica una riduzione del PIL pari al 2 per cento. In aggiunta, la riforma prorogava i termini per dare inizio alla procedura sulla correzione dei disavanzi eccessivi.»

così fissato il raggiungimento del bilancio in pareggio o, addirittura, del bilancio in *surplus*, tranne che nei periodi di recessione economica. Mentre la normativa precedente imponeva un divieto prevedendo la messa a punto di misure sanzionatorie successive al verificarsi dell'evento non consentito, il *Patto* richiede l'adozione di comportamenti attivi da parte degli Stati membri in vista del traguardo da raggiungere.

L'attuazione a livello interno del *Patto* ha imposto anche il controllo della finanza degli enti sub-statali, coinvolgendo anche questi ultimi, i quali hanno dovuto diminuire il proprio rapporto tra debito pubblico e PIL e non hanno più potuto finanziare le proprie spese in disavanzo. La finanza dei livelli inferiori di governo tuttavia dovrebbe godere di un certo grado di autonomia, secondo quanto affermato dalla Costituzione soprattutto in seguito alla Riforma del suo Titolo V, sebbene con le riserve più volte espresse precedentemente. Il rispetto di tale proclamata autonomia ha imposto che i vincoli alla finanza degli enti sub-statali, derivanti dal rispetto del *Patto* e individuati dalla Conferenza unificata Stato-Regioni e Stato-Città-Province autonome, fossero contenuti in una legge. A tal fine, l'articolo 28 della legge n. 448/1998, legge finanziaria per il 1999, ha previsto il *Patto interno di stabilità*, il quale richiedeva che tutti gli enti locali territoriali con popolazione superiore a 5.000 abitanti dovessero concorrere alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica. Successivamente sono intervenuti più strumenti normativi atti a contenere la spesa degli enti sub-statali per garantire quel rispetto degli obblighi comunitari che lo Stato aveva assunto nei confronti dell'Unione europea. La difficoltà di operare la riduzione della finanza degli enti decentrati, soprattutto a causa dell'attribuzione delle competenze in materia sanitaria alle Regioni foriere di spese non eliminabili, ha indotto il legislatore a rivedere le modalità di controllo e di gestione della stessa. In vista del rispetto del *Patto di stabilità interno*, infatti si è spostata l'attenzione dall'entità della decisione finanziaria da contenere ai risultati della gestione locale da svolgere secondo i principi di efficienza e di economicità. Da altro punto di vista, la legge n. 220/2010 ha tentato di effettuare una regionalizzazione dello strumento interno di stabilità, al fine di attenuare a livello territoriale la rigidità di un meccanismo difficilmente adattabile alle diverse realtà locali. Il *Patto* in oggetto non si è potuto dire soddisfacente per realizzare gli obiettivi posti dall'Unione, per il tramite della legge nazionale, anche perché esso è stato applicato con lo stesso rigore sia nei confronti degli enti territoriali con pesanti debiti e

disavanzi sia nei confronti di quelli più virtuosi.⁵⁸⁸

I meccanismi di contenimento, così come immaginati dal *Patto di stabilità e crescita* e dal *Patto di stabilità interna*, hanno dimostrato carenze e incapacità di risolvere effettivamente i problemi per cui erano sorti non solo a livello locale ma anche per quanto riguarda gli Stati membri. Il *Patto* del 1997 infatti pone un vincolo di risultato, quale il raggiungimento di un saldo di gestione relativo ai bilanci e un obbligo di rientro dai disavanzi, lasciando gli Stati membri liberi di stabilire i mezzi con i quali raggiungerlo e senza incidere direttamente sulle modalità di gestione delle politiche finanziarie nazionali. In tal modo i dettami europei si pongono di fatto in una fase terminale della gestione finanziaria, quando cioè spesso non è più possibile porre rimedi alle scelte operate.⁵⁸⁹

Le carenze dei risultati ottenuti sotto la vigenza del *Patto* stati deludenti anche perché lo stesso ha privilegiato l'attenzione del rapporto tra deficit e PIL a discapito di quello tra debito e PIL, dal momento che il legislatore europeo immaginava che quest'ultimo si sarebbe dovuto ridurre a seguito del primo. Oltre alla considerazione per cui, nonostante il nome attribuito allo strumento in esame, esso era volto esclusivamente alla stabilità e non anche la crescita, non può non rilevarsi che il proclamato fallimento del *Patto* si inserisce senza dubbio tra le conseguenze del sopravvenire di un periodo di bassa crescita economica. La crisi finanziaria mondiale infatti ha messo in evidenza la debolezza del quadro regolamentare europeo,⁵⁹⁰

588PEREZ 2012 a, pp. 301 e ss.; in tal senso anche MICELI 2014 b, che a pp. 1076 e 1077 afferma che «il *Patto di stabilità e crescita* del 1997 è stato recepito con la l. 23 dicembre 1998, n. 448 (legge finanziaria del 1999), con la quale si è ammesso che tutti i livelli di governo debbano perseguire gli obiettivi di finanza pubblica imposti dall'Unione europea. Su tali disposizioni si è intervenuti nel corso degli anni, attuando una stratificazione normativa che ha visto più volte cambiare: gli obiettivi perseguiti, gli enti coinvolti, i meccanismi di controllo e di sanzione. Accanto al sistema europeo è stata, quindi, messa a punto una articolata disciplina nazionale. I soggetti coinvolti negli obiettivi di finanza pubblica sono stati, sin da subito, tutti gli enti territoriali minori; a questi è stato imposto, principalmente, di ridurre il rapporto debito pubblico/PIL e di non finanziare in disavanzo le proprie spese. Con il trascorrere degli anni gli obblighi previsti in capo agli enti si sono incrementati e per certi aspetti la disciplina è risultata disallineata rispetto ai principi europei. La medesima disciplina nella sua evoluzione non è stata valutata positivamente dalla dottrina, in quanto non è riuscita a produrre effetti positivi sulla riduzione del debito e sulla crescita economica dello Stato; in particolare, le condizioni degli enti territoriali rispetto ai parametri europei non sono migliorate e tale valutazione ha reso necessari nuovi interventi sul tema.».

589MICELI 2014 b, pp. 1072 e 1073.

590PEREZ 2012 b, a p. 461, afferma che «il controllo sull'andamento del disavanzo e del debito degli Stati è stato un obiettivo perseguito da almeno un ventennio dall'Unione europea, ma i tentativi, sino a oggi messi a punto, se hanno prodotto risultati positivi sui disavanzi nel periodo precedente alla crisi finanziaria, hanno, successivamente, mostrato un cattivo funzionamento delle procedure ed esiti non soddisfacenti.»; PEREZ 2012 a, a p. 299, approfondisce affermando che «l'instabilità finanziaria europea, che si è avuta a seguito della crisi statunitense degli anni 2007-2008, ha messo in luce l'insufficienza del quadro regolamentare e la debolezza della vigilanza esercitata, inducendo l'Unione europea a elaborare una nuova regolazione che non ha riscontro con la precedente disciplina e che ha avuto l'effetto di operare una nuova distribuzione del potere

segnalando così l'insufficienza di un controllo che sia rivolto solamente alla finanza pubblica e non anche alla finanza privata, da considerarsi la vera responsabile del difficile momento economico. La crisi ha poi messo in evidenza che le varie economie nazionali dei vari Stati membri sono strettamente collegate tra di loro e che i controlli europei devono avere carattere impeditivo dell'evento e non punitivo. Oltre alla sentita necessità di porre controlli da esercitare *ex ante*, si è rafforzata l'esigenza di sottoporre le politiche fiscali nazionali a sorveglianza multilaterale e ad assumere a livello europeo le decisioni di maggiore impatto finanziario. In tale ottica, il legislatore europeo si è trovato di fronte alla necessità di pensare a una nuova *governance*.⁵⁹¹

2. *Six Pack e Fiscal Compact*

Al fine di rimediare alle falle lasciate aperte dall'operatività del *Patto di stabilità e crescita* e per trovare nuovi meccanismi di sostegno in un periodo di crisi economica, sono stati sviluppati ulteriori meccanismi di coordinamento della politica economica degli Stati membri. Il *Six Pack* costituisce l'evoluzione del *Patto*, prevedendo misure europee di controllo preventivo della finanza pubblica degli Stati al fine di verificare e sanzionare eventuali squilibri macroeconomici. A differenza di quest'ultimo che nasce all'interno del diritto dell'Unione europea, il *Fiscal Compact* è un accordo di diritto internazionale che ricalca nella sostanza le discipline del *Six Pack* e contiene l'impegno da parte degli Stati firmatari di inserire nelle proprie Costituzioni, o in norme di rilievo costituzionale, il principio generale del pareggio di bilancio. Tali innovazioni conducono a una più estesa influenza del coordinamento da parte dell'Unione europea in materia di politica economica degli Stati.

Più nello specifico si può ricordare che nel 2010 è stata varata dalla Commissione europea la *Strategia 2020*, consistente nell'adozione di misure per la crescita, da realizzare attraverso cinque obiettivi da raggiungere a far tempo del 2020. Nell'ambito di tale progetto sono state introdotte innovazioni organizzative, è stato costituito il *Gruppo La Rosière*, incaricato dalla Commissione europea di redigere un piano di riforma finanziaria ed è stato creato lo *European system of financial supervision* da sostituire nel luglio 2012 dal *Meccanismo europeo di stabilità* per la gestione della crisi nell'euro zona. Il Consiglio europeo nella

politico, modificando l'organizzazione e il ruolo operativo delle istituzioni europee.».
591 PEREZ 2012 a, pp. 303 e 304.

riunione dei giorni di 25 e 26 marzo 2010, ha dato incarico a una *Task force* presieduta dal presidente del Consiglio europeo, di individuare gli interventi regolamentari necessari per rendere più efficace il sistema di vigilanza finanziaria vigente. Le riforme così proposte si fondano su sei misure approvate poi dal Consiglio europeo nella riunione del 12 settembre 2011, il cosiddetto *Six pack* composto da cinque regolamenti del Parlamento europeo e del Consiglio che riguardano il bilancio e la lotta ai deficit eccessivi, nonché da una direttiva che disciplina le regole di bilancio. Detti strumenti, emanati in base all'articolo 136 TFUE, sono riferibili in parte ai paesi dell'eurozona e in parte a tutti gli Stati membri. Essi contengono misure europee di controllo preventivo della finanza degli Stati, al fine di verificare ed eventualmente sanzionare, squilibri macroeconomici. È quindi evidente che il *Six pack* nasce nell'ambito del diritto dell'Unione europea e introduce un sistema autonomo di procedure di verifica e di controllo del rispetto delle disposizioni ivi contenute.⁵⁹²

Sempre nel 2011 il Consiglio europeo ha adottato un patto aggiuntivo, denominato *Euro plus pact* o *Patto per l'euro*, con il quale gli Stati aderenti all'euro si sono vincolati a un più stretto coordinamento delle politiche economiche al fine di stimolare la competitività, accrescere l'occupazione, concorrere ulteriormente alla sostenibilità della finanza pubblica e rafforzare l'attività finanziaria. L'*Euro plus pact*, corretto con il *Six pack*, è aperto anche agli Stati non aderenti all'euro e le sue misure, volte a imporre maggiori vincoli di bilancio agli Stati, sono poi entrate a far parte del Trattato di Bruxelles del 2012.⁵⁹³

Il citato Trattato *On stability coordination and governance in the economic and monetary union* si aggiunge ai precedenti interventi normativi che hanno creato nuove strutture e procedure della disciplina dei vincoli di bilancio. Esso è stato approvato nell'ambito del Consiglio europeo da parte dei paesi dell'eurozona e, pertanto, come anticipato, deve considerarsi come un accordo di diritto internazionale che si colloca al di fuori del diritto dell'Unione europea, ma che vi si collega in quanto riporta sostanzialmente le disposizioni contenute nel *Six Pack*. L'unica effettiva innovazione, in realtà, si riscontra nel vincolo che gli Stati membri si impongono relativamente all'introduzione del principio generale del pareggio di bilancio all'interno delle proprie Costituzioni o di norme aventi rilievo di natura costituzionale all'interno dei propri ordinamenti.⁵⁹⁴ In altre parole detto strumento è

592MICELI 2014 b, p. 1074.

593PEREZ 2012 b, p. 461.

594Fondamentali sono le norme di cui all'articolo 3 del Trattato concluso a Bruxelles il giorno 2 marzo 2012, il

sostanzialmente un accordo tra gli Stati membri facenti parte dell'eurozona che si impegnano a rispettare i vincoli finanziari europei all'interno dei propri territori.

Il Trattato mira così al raggiungimento di un duplice traguardo fino a oggi non conseguito: la stabilità finanziaria e la crescita economica dell'area euro. In particolare, si deve osservare che gli obiettivi contenuti nelle considerazioni preliminari sono numerosi e accompagnati dall'indicazione di strumenti da adottare per il loro raggiungimento. Tra i primi, ci si propone di raggiungere una forte crescita economica, il rispetto dei parametri di Maastricht, il rafforzamento della sorveglianza economica e di bilancio, un sufficiente progresso verso gli obiettivi di medio termine, una cooperazione rafforzata tra gli Stati, un miglioramento della *governance* dell'area euro e l'adesione degli Stati all'*Euro plus pact*. Tra gli strumenti indicati

quale ha sancito che «1. Le parti contraenti applicano le regole enunciate nel presente paragrafo in aggiunta e fatti salvi i loro obblighi ai sensi del diritto dell'Unione europea: a) la posizione di bilancio della pubblica amministrazione di una parte contraente è in pareggio o in avanzo; b) la regola di cui alla lettera a) si considera rispettata se il saldo strutturale annuo della pubblica amministrazione è pari all'obiettivo di medio termine specifico per il paese, quale definito nel patto di stabilità e crescita rivisto, con il limite inferiore di un disavanzo strutturale dello 0,5% del prodotto interno lordo ai prezzi di mercato. Le parti contraenti assicurano la rapida convergenza verso il loro rispettivo obiettivo di medio termine. Il quadro temporale per tale convergenza sarà proposto dalla Commissione europea tenendo conto dei rischi specifici del paese sul piano della sostenibilità. I progressi verso l'obiettivo di medio termine e il rispetto di tale obiettivo sono valutati globalmente, facendo riferimento al saldo strutturale e analizzando la spesa al netto delle misure discrezionali in materia di entrate, in linea con il patto di stabilità e crescita rivisto; c) le parti contraenti possono deviare temporaneamente dal loro rispettivo obiettivo di medio termine o dal percorso di avvicinamento a tale obiettivo solo in circostanze eccezionali, come definito al paragrafo 3, lettera b); d) quando il rapporto tra il debito pubblico e il prodotto interno lordo ai prezzi di mercato è significativamente inferiore al 60% e i rischi sul piano della sostenibilità a lungo termine delle finanze pubbliche sono bassi, il limite inferiore per l'obiettivo di medio termine di cui alla lettera b) può arrivare fino a un disavanzo strutturale massimo dell'1,0% del prodotto interno lordo ai prezzi di mercato; e) qualora si constatino deviazioni significative dall'obiettivo di medio termine o dal percorso di avvicinamento a tale obiettivo, è attivato automaticamente un meccanismo di correzione. Tale meccanismo include l'obbligo della parte contraente interessata di attuare misure per correggere le deviazioni in un periodo di tempo definito. 2. Le regole enunciate al paragrafo 1 producono effetti nel diritto nazionale delle parti contraenti al più tardi un anno dopo l'entrata in vigore del presente trattato tramite disposizioni vincolanti e di natura permanente – preferibilmente costituzionale – o il cui rispetto fedele è in altro modo rigorosamente garantito lungo tutto il processo nazionale di bilancio. Le parti contraenti istituiscono a livello nazionale il meccanismo di correzione di cui al paragrafo 1, lettera e), sulla base di principi comuni proposti dalla Commissione europea, riguardanti in particolare la natura, la portata e il quadro temporale dell'azione correttiva da intraprendere, anche in presenza di circostanze eccezionali, e il ruolo e l'indipendenza delle istituzioni responsabili sul piano nazionale per il controllo dell'osservanza delle regole enunciate al paragrafo 1. Tale meccanismo di correzione deve rispettare appieno le prerogative dei parlamenti nazionali. 3. Ai fini del presente articolo si applicano le definizioni di cui all'articolo 2 del protocollo (n. 12) sulla procedura per i disavanzi eccessivi, allegato ai trattati dell'Unione europea. Ai fini del presente articolo si applicano altresì le definizioni seguenti: a) per “saldo strutturale annuo della pubblica amministrazione” si intende il saldo annuo corretto per il ciclo al netto di misure *una tantum* e temporanee; b) per “circostanze eccezionali” si intendono eventi inconsueti non soggetti al controllo della parte contraente interessata che abbiano rilevanti ripercussioni sulla situazione finanziaria della pubblica amministrazione oppure periodi di grave recessione economica ai sensi del patto di stabilità e crescita rivisto, purché la deviazione temporanea della parte contraente interessata non comprometta la sostenibilità del bilancio a medio termine.».

per il raggiungimento di questi obiettivi vi è l'adozione della cosiddetta *golden rule* – regola d'oro – del pareggio di bilancio da inserire nelle Costituzioni nazionali o in norme avente analogo valore. Seguono poi disposizioni che disciplinano una riduzione automatica del debito e il divieto di adottare misure che mettano in pericolo gli obiettivi dell'Unione, combinato con l'astensione, da parte degli Stati, da comportamenti tendenti a far crescere il debito. È poi prevista l'adozione di misure nel rispetto degli articoli 121, 126 e 136 del TFUE e l'applicazione dell'articolo 260 del TFUE, in merito all'esecuzione delle sentenze della Corte di giustizia.

Per analizzare la struttura del Trattato si sottolinea che esso è articolato in tre parti: la prima è dedicata al *Fiscal compact*, che si rivolge in diverse disposizioni a tutti i firmatari, la seconda al coordinamento e alla convergenza delle politiche economiche e la terza alla *governance* dell'eurozona, queste ultime due indirizzate esclusivamente ai paesi facenti parte appunto dell'eurozona. Il *Fiscal compact* mira a realizzare, tramite un'intesa di tipo fiscale, la disciplina relativa al bilancio imponendo agli Stati due regole, le quali si aggiungono a quelle stabilite dai Trattati precedenti: la prima riguarda il pareggio di bilancio, mentre la seconda prevede meccanismi automatici di correzione in caso di deviazioni significative dagli obiettivi di medio termine. Come più volte affermato, la prima disposizione in esame deve essere introdotta all'interno dei vari ordinamenti mediante norme costituzionali oppure ad esse equiparabili; in tal modo si cerca di effettuare una trasformazione nella costituzione fiscale degli Stati da una nozione prevalentemente politica della decisione di bilancio a una nozione legale.

Per raggiungere il pareggio di bilancio, il *Fiscal Compact* attenua le rigidità emerse dal *Patto di stabilità e crescita* consentendo agli Stati di deviare dall'obiettivo a medio termine nel caso di circostanze economiche eccezionali, consistenti in un evento inconsueto non soggetto al controllo e con forte impatto sulla situazione economica del governo, nonché nel caso di periodi di grave crisi economica. Quale importante novità rispetto al passato, il Trattato prevede una procedura automatica di riduzione annuale pari a 1/20 del debito eccedente il 60% del PIL. Tale disposizione si ricollega a quella indicata nel *Six Pack* e che consente alle parti contraenti soggette a una procedura per disavanzo eccessivo di presentare insieme ai risultati di bilancio anche i dati sulle riforme strutturali rivolte alla correzione dei disavanzi eccessivi. Si prevede poi che la Commissione possa presentare una raccomandazione o una

proposta di sanzione nei confronti dello Stato inadempiente a meno che non si manifesti un'opinione contraria espressa da una maggioranza qualificata degli altri paesi. Inoltre si ricorda la possibilità che una parte contraente presenti un ricorso diretto alla Corte di giustizia europea nei confronti di un'altra nel caso in cui non effettui la trasposizione della regola del bilancio in pareggio negli ordinamenti nazionali così come previsto dal Trattato stesso. La pronuncia della Corte, che riguarda solo l'aspetto formale e non anche il merito delle politiche di bilancio, è vincolante per le parti e può condurre anche all'irrogazione di una sanzione secondo i criteri stabiliti dalla Commissione, la quale assume così poteri per l'attuazione delle politiche economiche che precedentemente non aveva. Tale ultima facoltà concessa agli Stati accresce il potere e il peso che essi hanno quali singoli in ambito europeo; in tal modo la finanza pare diventare una questione di interesse comune e gli obiettivi finanziari europei appartengono anche agli Stati e sono da questi anche direttamente perseguibili. In particolare, le parti contraenti, denunciando comportamenti non conformi alla normativa comunitaria fanno valere un interesse finanziario europeo. Se, da un lato, gli Stati hanno perso consistenti porzioni di sovranità nella materia della finanza pubblica, dall'altro lato, hanno acquisito con tali mezzi alcune rilevanti funzioni europee.

Il secondo gruppo di azioni previste dal Trattato, che come anticipato è diretto ai soli Stati facenti parte dell'eurozona, non introduce sostanziali novità ma ripete alcune previsioni che mirano a rafforzare il coordinamento e la sorveglianza sulla disciplina di bilancio, nonché a contribuire al buon funzionamento dell'unione economica e monetaria. Si prevede così che gli Stati interessati lavorino insieme per la creazione di una politica economica più strettamente coordinata, garantendo che tutte le riforme più importanti siano discusse *ex ante* con il contestuale coinvolgimento delle istituzioni europee.

Il terzo gruppo di disposizioni, anch'esso diretto solamente agli Stati facenti parte dell'eurozona, è dedicato alla *governance* della zona euro e, più nel dettaglio, investe il funzionamento dell'*Euro summit* che si dovrà riunire due volte all'anno per discutere questioni attinenti alle responsabilità specifiche relativamente alla moneta unica e per stimolare più competitività e convergenza nell'eurozona.⁵⁹⁵

Le disposizioni europee hanno richiesto un'implementazione del coordinamento delle politiche economiche degli Stati per creare un'area economicamente integrata sia nella moneta

595PEREZ 2012 b, p. 461.

sia nelle politiche fiscali, mettendo in evidenza che uno spazio economico con un'unica moneta postula politiche fiscali omogenee da parte degli Stati che ne fanno parte e le quali devono essere guidate da un'istituzione, quale l'Unione europea, in grado di creare forti vincoli tra le varie parti. Il Trattato ha così richiesto l'adozione di regole uniformi al fine di consentire un efficace coordinamento delle politiche economiche e fiscali degli Stati partecipanti, i quali, contemporaneamente, si porrebbero in una posizione di difesa dalla speculazione dei mercati.⁵⁹⁶ Ancora una volta quindi la volontà di una piena realizzazione di un mercato interno ha condotto alla promozione di misure vincolanti per gli Stati membri e, conseguentemente, per le loro articolazioni interne. Pure in ambito più strettamente finanziario, infatti, come si vedrà, l'idea di un unico territorio di realizzazione del mercato interno europeo prevale rispetto alle istanze autonomistiche degli enti sub-statali.

2. Il principio costituzionale di equilibrio di bilancio

1. *La riforma dell'articolo 81 della Costituzione*

L'Italia ha avviato, a seguito dell'approvazione del *Six Pack* e del *Fiscal Compact*, un iter normativo interno finalizzato principalmente a recepire la nuova disciplina europea. Da un lato, infatti, si è resa necessaria una riforma costituzionale al fine di rispettare la normativa imposta dal Trattato del 2012 e, dall'altro lato, si è optato per l'emaneazione di una legge rinforzata di attuazione del *Fiscal Compact* la quale definisce una disciplina analitica in materia di pareggio di bilancio. Con la legge costituzionale n. 1/2012 sono stati modificati gli articoli 81, 97, 117 e 119 della Costituzione al fine di adeguarla agli impegni assunti in campo europeo. Fondamentale è stata l'introduzione del principio dell'equilibrio di bilancio, il quale si discosta concettualmente dal criterio del pareggio di bilancio. Tale equilibrio deve essere rispettato anche e direttamente da parte degli enti sub-statali, così come riconosciuto già in Costituzione. Si vuole comprendere, al di là del riconoscimento del mero adempimento dell'impegno assunto, il significato e le conseguenze dell'introduzione di un tale dettame all'interno dell'ordinamento.

La legge costituzionale in oggetto è stata approvata dal Parlamento italiano il 20 aprile 2012,

⁵⁹⁶PEREZ 2012 c, p. 929.

a pochissima da distanza quindi dal 2 marzo 2012, data di approvazione del Trattato contenente il *Fiscal Compact*. Tuttavia il testo della legge italiana è giunto alla sua formulazione definitiva già dalla prima lettura della Camera dei Deputati in data 30 novembre 2011 e, pertanto, prima che la disciplina europea venisse approvata nella sua versione definitiva e sottoscritta. Una tale velocità nell'approvazione, dettata dalla necessità di dare una immediata e decisa risposta ai mercati finanziari,⁵⁹⁷ ha probabilmente concorso a provocare le numerose e importanti discrepanze della normativa nazionale rispetto a quella europea, tanto che il Consiglio dell'Unione europea, con una raccomandazione del 10 luglio 2012 sul programma di riforma 2012 dell'Italia ha disposto che la stessa dovesse adottare provvedimenti al fine di garantire che il chiarimento nelle disposizioni attuative delle caratteristiche del pareggio di bilancio inserito in Costituzione, ivi compreso un adeguato coordinamento tra i diversi livelli amministrativi, fosse coerente con il quadro europeo.

Quanto alla mancata coincidenza del testo costituzionale rispetto a quello europeo, che rendeva obbligatoria l'adozione del principio e la sua trasposizione, si può osservare che mentre nel Trattato del 2012 si fa riferimento a una «budgetary position [...] balanced or in surplus», l'articolo 81 della Costituzione novellata prevede che «lo Stato assicura l'equilibrio tra le entrate e le spese del proprio bilancio, tenendo conto delle fasi avverse e delle fasi favorevoli del ciclo economico». Le fattispecie di *equilibrio tra entrate e spese* e quella di *pareggio di bilancio* hanno significati differenti poiché la prima non necessariamente corrisponde alla seconda.⁵⁹⁸ Il pareggio di bilancio è infatti, sotto il profilo contabile, una

⁵⁹⁷PEREZ 2012 c, p. 929.

⁵⁹⁸Le differenze tra i due testi appaiono evidenti anche per quanto riguarda la disciplina più dettagliatamente rivolta al rispetto della regola sul pareggio di bilancio, che la norma prevista nel Trattato del 2012 ritiene essere rispettata se il saldo strutturale annuo della pubblica amministrazione è pari all'obiettivo di medio termine specifico per Paese, quale definito nel *Patto di stabilità e crescita* riveduto, con il limite inferiore di disavanzo strutturale dello 0,5 per cento del PIL ai prezzi di mercato. Le parti contraenti dovevano così assicurare la rapida convergenza verso il loro rispettivo obiettivo di medio termine. Inoltre la norma prevede che qualora si constatino deviazioni significative dall'obiettivo di medio termine o dal percorso di avvicinamento a tale obiettivo, è attivato automaticamente un meccanismo di correzione, il quale include l'obbligo della parte contraente interessata di attuare misure per correggere le deviazioni in un periodo di tempo definito. La legge costituzionale n. 1/2012 prevede invece che una legge rinforzata, infra meglio descritta, disciplini il limite massimo degli scostamenti negativi cumulati, dovuti all'andamento del ciclo economico, all'inefficacia degli interventi e agli eventi eccezionali, corretti per il ciclo economico rispetto al PIL, al superamento del quale occorre intervenire con misure di correzione. Le differenze tra i due testi normativi appaiono evidenti dal momento che, mentre il Trattato del 2012 richiede che venga automaticamente attivato un meccanismo di correzione, la normativa nazionale prevede solamente l'obbligo di individuare un limite di disavanzi cumulati al superamento del quale occorrerà intervenire con misure di correzione. Mentre lo strumento europeo vuole una regola ben precisa, la disciplina italiana lascia aperta la possibilità a interventi discrezionali che, in virtù del rispetto dovuto dal sistema nazionale nei confronti dell'ordinamento comunitario, solo la legge rinforzata di

nozione maggiormente precisa rispetto a un più ambiguo concetto di equilibrio tra entrate e spese. Tra l'altro il principio inserito in Costituzione, che dovrebbe essere addirittura implicito nel concetto stesso di bilancio e comunque riflettere la volontà del legislatore nel testo dell'articolo 81 precedente la riforma costituzionale del 2012,⁵⁹⁹ era già stato precedentemente chiamato in causa dalla Corte Costituzionale.⁶⁰⁰

Anche per quanto più propriamente vicino all'oggetto del presente studio si deve riscontrare una differenza tra la normativa europea e quella nazionale. La nuova versione del primo

regolamentazione della riforma può sostituire con la previsione dei meccanismi di correzione automatici previsti dal Trattato rientrando così nel rispetto della normativa europea. Inoltre è possibile osservare che il Trattato del 2012 dispone che gli Stati possono deviare temporaneamente dal loro rispettivo obiettivo di medio termine o dal percorso di avvicinamento a tale obiettivo solo in circostanze eccezionali, come nel caso di eventi inconsueti non soggetti al controllo della parte interessata che abbiano rilevanti ripercussioni sulla situazione finanziaria della pubblica amministrazione oppure periodi di grave recessione economica ai sensi del *Patto di stabilità e crescita* rivisto, purché la deviazione temporanea della parte contraente interessata non comprometta la sostenibilità del bilancio a medio termine». Anche l'articolo 81 della Costituzione italiana, così come modificato dalla legge costituzionale n. 1/2012 prevede eccezioni alla regola generale dell'equilibrio tra le entrate e le spese, disponendo che il ricorso all'indebitamento è consentito solo al fine di considerare gli effetti del ciclo economico e, previa autorizzazione delle Camere adottata a maggioranza assoluta dei rispettivi componenti, al verificarsi di eventi eccezionali, che sono sostanzialmente sono rappresentati dai casi di gravi recessioni economiche, crisi finanziarie e gravi calamità naturali. A tal proposito non si pongono dubbi riguardo alla possibilità di ricorrere all'indebitamento nelle fasi avverse del ciclo economico, dal momento che lo stesso *Fiscal Compact* espressamente chiarisce che oggetto del vincolo è il saldo annuo corretto per il ciclo. Al contrario vi sono delle perplessità in merito alla coincidenza delle *circostanze eccezionali* previste dal Trattato del 2012 con gli *eventi eccezionali* previsti dalla legge costituzionale italiana, che aggiunge alla gravi recessioni economiche inserite nella casistica prevista dal Trattato anche le crisi finanziarie e gravi calamità naturali. Anche in questo caso quindi sarebbe dovuta essere la legge rinforzata ad assumersi il compito di allineare le due disposizioni, prevedendo che crisi finanziarie e calamità naturali possano giustificare una deviazione dal pareggio di bilancio solo in quanto, come previsto dal trattato, abbiano rilevanti ripercussioni sulla situazione finanziaria della pubblica amministrazione, e, soprattutto, che la deviazione temporanea dal pareggio non comprometta la sostenibilità del bilancio a medio termine. Ancora si deve osservare che il vincolo di bilancio fissato nel Trattato del 2012 si intende al netto delle misure *una tantum* e temporanee, mentre la legge costituzionale parla di equilibrio tra entrate e spese senza considerare se esso venga assicurato attraverso misure permanenti oppure attraverso singoli interventi. La questione assume un risvolto problematico soprattutto in virtù della prassi italiana di considerare vincolante il principio di copertura delle maggiori spese o delle minori entrate principalmente con riferimento al bilancio annuale o, al massimo, al periodo triennale della programmazione finanziaria; tale prassi infatti incentiva l'utilizzo di mezzi di copertura più o meno esplicitamente temporanei o *una tantum*. Anche in questa materia quindi la legge rafforzata deve prevedere una disciplina conforme alla normativa europea. Infine non si può tralasciare che il Trattato prevede un vincolo per la riduzione del debito: quando il rapporto tra il debito pubblico e il PIL supera il valore di riferimento del 60%, lo Stato interessato deve operare una riduzione a ritmo medio di 1/20 all'anno, pena il rischio dell'attivazione della procedura per disavanzi eccessivi. Detta disposizione non rientra tra quelle per le quali le parti contraenti si erano obbligate al recepimento della legislazione costituzionale interna e la legge n. 1/2012 nulla prevede al riguardo. Tuttavia è stato affermato che il pareggio di bilancio di per sé non comporta il rispetto del vincolo relativo alla riduzione del debito in rapporto al PIL e che i problemi della finanza pubblica italiana sono fortemente legati a un livello molto alto di tale valore. Si è così auspicato che la legge di definizione della riforma affrontasse la questione, vincolando la procedura interna di bilancio anche al rispetto del vincolo relativo alla graduale riduzione del rapporto tra debito e PIL (D'AMICO 2012, p. 929).

599D'AMICO 2012, p. 929, ricorda che «il 13 dicembre del 1948 il Presidente della Repubblica Luigi Einaudi così scriveva al ministro del tesoro Giuseppe Pella: «Quando l'articolo 81 (della Costituzione) dichiara che le Camere approvano ogni anno i bilanci, non è implicitamente affermato che esse approvano un documento nel

comma dell'articolo 119 della Costituzione infatti, nel riferirsi alla fiscalità degli enti sub-statali impone loro il rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci, potendosi così avanzare le medesime perplessità sopra esposte anche in tale ambito. Resta inoltre aperto il problema dell'applicabilità dell'ultimo comma della norma citata, il quale consente a Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni il ricorso al debito esclusivamente per finanziare le spese di investimento. Infatti se gli enti sub-statali, in base a quanto previsto dalla legge costituzionale n. 1/2012, devono concorrere ad assicurare l'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento, non si comprende come possano poi ricorrere al debito.⁶⁰¹

Quanto all'autonomia finanziaria degli enti sub-statali e sulla stessa posizione costituzionale dei medesimi quali enti costitutivi la Repubblica ai sensi dell'articolo 114 della Costituzione la legge costituzionale n. 1/2012 ha inciso fortemente. Il novellato sesto comma dell'articolo 81 impone che i principi di equilibrio di bilancio e di sostenibilità del debito siano estesi a tutte le pubbliche amministrazioni e, pertanto, anche agli enti sub-statali. Il potere di stabilire i criteri fondamentali per assicurare l'attuazione di detti principi è però riservato ad una legge rinforzata statale; pertanto, in materia di bilancio, viene meno la possibilità di applicare il terzo comma dell'articolo 117 della Costituzione, il quale stabilisce che, ai fini del

quale si constati il bilanciarsi delle entrate con le spese? Un bilancio il quale non soddisfi alla condizione del bilancio o pareggio fra le due quantità, può essere considerato un vero e proprio bilancio?».

600Già la sentenza n. 1 del 10 gennaio 1966 affermava che «si deve pertanto affermare, meglio precisando l'ora citata giurisprudenza, che l'obbligo della “copertura” deve essere osservato dal legislatore ordinario anche nei confronti di spese nuove o maggiori che la legge preveda siano inserite negli stati di previsione della spesa di esercizi futuri. È evidente che l'obbligo va osservato con puntualità rigorosa nei confronti di spese che incidano sopra un esercizio in corso, per il quale è stato consacrato con l'approvazione del Parlamento un equilibrio (che non esclude ovviamente l'ipotesi di un disavanzo), tra entrate e spese, nell'ambito di una visione generale dello sviluppo economico del Paese e della situazione finanziaria dello Stato. È altresì evidente che una puntualità altrettanto rigorosa per la natura stessa delle cose non è richiesta dalla ratio della norma per gli esercizi futuri. Rispetto a questi, del resto, la legge di spesa si pone come autorizzazione al Governo, che la esercita non senza discrezionalità, nel senso che, nella predisposizione del bilancio, le spese possono essere ridotte o addirittura non iscritte nei capitoli degli stati di previsione della spesa, salvi sempre l'approvazione e il giudizio politico del Parlamento, quante volte l'esigenza dell'equilibrio finanziario e dello sviluppo economico-sociale consiglino una diversa impostazione globale del bilancio e la configurazione di un diverso equilibrio. Si deve pertanto ammettere la possibilità di ricorrere, nei confronti della copertura di spese future, oltre che ai mezzi consueti, quali nuovi tributi o l'inasprimento di tributi esistenti, la riduzione di spese già autorizzate, l'accertamento formale di nuove entrate, l'emissione di prestiti e via enumerando, anche alla previsione di maggiori entrate, tutte le volte che essa si dimostri sufficientemente sicura, non arbitraria o irrazionale, in un equilibrato rapporto con la spesa che s'intende effettuare negli esercizi futuri, e non in contraddizione con le previsioni del medesimo Governo, quali risultano dalla relazione sulla situazione economica del Paese e dal programma di sviluppo del Paese: sui quali punti la Corte potrà portare il suo esame nei limiti della sua competenza. Niente di tutto questo è dato ritrovare nella legge impugnata, la quale, senza alcuna indicazione dei mezzi di copertura, si è limitata ad autorizzare l'iscrizione di una spesa di 200 miliardi, ripartita in dieci rate di 20 miliardi ciascuna, in dieci esercizi successivi con inizio dall'esercizio 1960-61, ritenendo ciò sufficiente per sfuggire al precetto dell'art. 81.»

601PEREZ 2012 c, p. 929.

coordinamento della finanza pubblica, la legge statale può intervenire per la determinazione dei principi fondamentali mentre la potestà legislativa è riservata alla legislazione delle Regioni. La legge costituzionale infatti attribuisce espressamente alla legge dello Stato il compito di disciplinare l'introduzione di regole sulla spesa che consentano di salvaguardare gli equilibri di bilancio e la riduzione del rapporto tra debito pubblico e PIL nel lungo periodo, in coerenza con gli obiettivi di finanza pubblica. La legge così attribuisce allo Stato una potestà impositiva di tipo esclusivo in tale materia, ampliando l'ambito di intervento del livello centrale di governo fino a ricomprendere anche una disciplina specifica e dettagliata. Il potere del legislatore statale viene così investito di copertura costituzionale per stabilire limiti e vincoli di spesa nei confronti degli enti sub-statali senza dover rispettare le regole derivanti dalla Carta fondamentale e dalla giurisprudenza costituzionale in merito al coordinamento della finanza pubblica.⁶⁰²

La medesima operazione di depauperamento delle facoltà delle autonomie si può rinvenire nell'analisi della novella dell'articolo 117 della Costituzione. Con la legge di riforma, nel comma terzo, è stata scorporata la materia dell'*armonizzazione dei bilanci pubblici* da quella del *coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*, attraendo la prima nell'ambito delle materie di potestà legislativa esclusiva di cui al secondo comma. Sebbene questa modifica non influisca direttamente sul principio di autonomia finanziaria, si paventa

602CECCHETTI 2012 che, a p. 8, afferma che «Il comma 1 dell'art. 5, alla lett. e), attribuisce alla fonte in questione il compito di disciplinare «l'introduzione di regole sulla spesa che consentano di salvaguardare gli equilibri di bilancio e la riduzione del rapporto tra debito pubblico e prodotto interno lordo nel lungo periodo, in coerenza con gli obiettivi di finanza pubblica». Si tratta, a tutta evidenza, di una previsione che, da un lato, conferma quanto già ricavabile dal tenore testuale dell'art. 81, sesto comma, ossia la già segnalata intestazione in capo allo Stato di una speciale potestà legislativa di tipo esclusivo e di rango sovraordinato rispetto alla stessa legislazione ordinaria, volta ad assicurare l'implementazione dei principi dell'equilibrio di bilancio e della sostenibilità del debito del complesso delle amministrazioni pubbliche; dall'altro, però, amplia decisamente l'ambito d'intervento di questa potestà legislativa statale, fino a ricomprendervi non più solo genericamente «le norme fondamentali e i criteri» ma addirittura la disciplina della «introduzione di regole sulla spesa (...) in coerenza con gli obiettivi di finanza pubblica», dando così formale copertura costituzionale al potere del legislatore statale ordinario di stabilire limiti e vincoli puntuali di spesa nei confronti delle autonomie senza più soggiacere ai «controlimiti» faticosamente individuati – seppure in termini sempre più elastici – dalla giurisprudenza costituzionale chiamata, almeno fino ad oggi, a tentare di dare un significato accettabile all'art. 117, terzo comma, in relazione alla materia del «coordinamento della finanza pubblica»»; GALLO 2014 a, a p. 1206, tuttavia precisa che «è chiaro che queste disarmonie – abbastanza evidenti se considerate con riferimento al vigente testo del titolo V, parte II, della Costituzione (che inserisce ancora il coordinamento della finanza pubblica tra le materie di legislazione concorrente) – svaniscono se leggiamo il comma 1 dell'art. 5 con riferimento al testo del medesimo art. 117 proposto dal disegno di legge governativo di modifica del Titolo V della Parte II della Costituzione, attualmente all'esame del Parlamento. Tale testo prevede, infatti, l'abolizione della competenza concorrente e trasferisce alla competenza esclusiva dello Stato tale coordinamento.».

che possa annunciare l'attrazione alla legislazione esclusiva dello Stato anche di tutta la materia del coordinamento della finanza pubblica con conseguente ulteriore riduzione dell'autonomia finanziaria degli enti sub-statali.⁶⁰³

Le modifiche apportate all'articolo 119 dalla più volte citata legge costituzionale hanno invece un impatto diretto sulle possibilità degli enti territoriali. Al comma primo della norma, il nuovo riferimento al *rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci* presuppone, in coerenza con quanto affermato per l'articolo 81, l'affidamento alla potestà legislativa esclusiva dello Stato della determinazione in concreto dei limiti dell'autonomia finanziaria.⁶⁰⁴ Anche il comma sesto novellato, introducendo il limite all'indebitamento solo per le spese di investimento purché vi sia una contestuale definizione dei piani di ammortamento e nel rispetto dell'equilibrio di bilancio all'interno di ciascuna Regione, comporta una limitazione dell'autonomia finanziaria degli enti territoriali. Mentre la prima condizione vuole assicurare la trasparenza dell'ammontare dell'impegno finanziario assunto in relazione a un determinato arco temporale, la seconda condizione ha creato delle preoccupazioni dottrinarie. Da un lato essa è stata interpretata nel senso della previsione di un certo grado di flessibilità in deroga al generalizzato obbligo imposto a ciascun ente sub-statale di rispettare il principio dell'equilibrio per quanto riguarda il proprio bilancio mediante forme di compensazione con i bilanci degli altri enti compresi nella medesima Regione. Da un altro lato invece si è sottolineato il rischio che un determinato ente potrebbe trovarsi nell'impossibilità di ricorrere all'indebitamento, sebbene rispettoso dell'equilibrio quanto al proprio bilancio, a causa della cattiva gestione finanziaria di altro ente della medesima Regione. Tale condizione da ultimo indicata fa emergere un possibile contrasto tra la proclamata autonomia finanziarie degli enti

603GALLO 2014 a, p. 1206.

604GALLO 2014 a il quale tuttavia, a pp. 1206 e 1207, afferma che «anche qui si può rilevare che la distonia rispetto alle vigenti altre norme del Titolo V in tema di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario è destinata a ridursi qualora fosse approvata la proposta governativa di modifica dello stesso art.119 Cost.. Tale proposta, infatti, interviene sul 2° comma dell'art. 119, prevedendo che gli enti sub-statali devono stabilire i tributi secondo “quanto disposto dalla legge dello Stato ai fini del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario” e non – com'è ora nel testo vigente – “secondo i principi [fondamentali] di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario”. Se questa proposta dovesse interpretarsi, come io ritengo, nel senso che ogni tributo proprio della Regione dovrebbe essere comunque “derivato” e non essere anche “proprio in senso stretto” (vale a dire sempre stabilito da una legge statale e solo istituito da una legge regionale o da un regolamento comunale), si avrebbe l'effetto negativo di far venir meno un importante strumento per il raggiungimento del pareggio di bilancio da parte di detti enti, e cioè la possibilità di utilizzare la leva tributaria costituita dai tributi propri in senso stretto ai fini del contenimento del disavanzo di esercizio. Essi potranno solo utilizzare le aliquote massime o la manovra loro concessa sulle agevolazioni nell'ambito delle discipline dei tributi propri derivati.».

sub-statali e un principio di responsabilità finanziaria comune, il quale potrebbe avere conseguenze dannose sulla facoltà di ricorrere all'indebitamento anche da parte degli enti sub-statali virtuosi.⁶⁰⁵

Oltre alle modifiche al testo della Costituzione, quindi, la legge costituzionale n. 1/2012 disciplina la futura applicazione della riforma prevedendo che il Parlamento approvi a maggioranza assoluta una legge rinforzata cui è demandata la definizione di strumenti e procedure per l'attuazione delle nuove norme di rispetto dell'equilibrio tra entrate e spese. Per quanto riguarda la posizione degli enti sub-statali risulta evidente che la loro autonomia finanziaria in materia di equilibrio dei bilanci non ha più una sua specifica tutela così come sarebbe previsto dalla Costituzione, ma è rimessa alla determinazione del legislatore statale per espressa previsione della legge costituzionale.

Dall'indagine della lettera della legge costituzionale la dottrina ha ricavato che le modalità di attuazione delle previsioni costituzionali sono affidate a una legge che potrebbe essere frequentemente modificata dal Parlamento a seconda delle necessità contingenti. Tale circostanza potrebbe portare a una diversificazione tra gli interventi degli Stati in vista di un aggiustamento finanziario, mettendo a repentaglio quell'omologazione tra Stati europei che rappresentava uno dei presupposti dell'adozione della nuova disciplina e che trovava una sua giustificazione nell'ambito della necessaria sorveglianza multilaterale prevista dal Trattato del 2012. Si è poi paventato che la formulazione della legge di riforma possa sottoporre la regolamentazione della gestione della spesa pubblica al gioco politico. Si è posta infine la preoccupazione derivante dal fatto che la regola del pareggio di bilancio e quella del divieto di indebitamento potrebbero scontrarsi con alcuni diritti, quali la salute e l'istruzione, protetti dalla Costituzione e garantiti dalla Corte Costituzionale all'intera collettività come diritti

605GALLO 2014 a, pp. 1208 e 1209, il quale afferma che «alle stesse conclusioni si giunge per quanto riguarda il significato del comma 2, lett. c) dell'art. 5 della più volte citata legge n. 1 del 2012, riguardante il c.d. "concorso" degli enti sub-statali alla sostenibilità del debito del complesso delle amministrazioni pubbliche. Tale articolo, nello stabilire che la legge rinforzata deve disciplinare le modalità attraverso le quali tali enti concorrono a detta sostenibilità, configura un'ennesima riserva alla legge rinforzata avente ad oggetto la disciplina delle modalità del suddetto concorso. Il risultato, anche qui, è l'ampliamento dell'ambito di intervento della potestà legislativa esclusiva dello Stato ben oltre "le norme fondamentali e i criteri contemplati nell'art. 81, 6 comma". Anche l'attribuzione, ai sensi della lettera b) del comma 2 dello stesso art. 5, alla legge rinforzata del compito di disciplinare la facoltà degli enti territoriali di ricorrere all'indebitamento prefigura una riserva alla legge rinforzata. L'aspetto delicato è che in tale riserva è ricompresa tutta la disciplina, anche di dettaglio, del ricorso all'indebitamento da parte degli enti territoriali. Il che equivale a riconoscere, per l'ennesima volta, al legislatore statale una competenza ben più ampia di quella – stabilita dall'art. 117, 3 comma, Cost. – relativa alla fissazione delle norme fondamentali e dei criteri in materia di "coordinamento della finanza pubblica".».

sociali a soddisfazione necessaria. Molti di questi diritti, in assenza di una legge rinforzata di attuazione della riforma che si dimostri sufficientemente consapevole del problema, rischierebbero di perdere la protezione di cui hanno goduto fino ad oggi e si interromperebbe il percorso che ha portato a estendere a categorie sempre più ampie di soggetti, anche stranieri, il godimento dei diritti sociali riconducibili al principio di uguaglianza sostanziale. Si è arrivati così a sostenere che il grado di protezione dello Stato sociale dipenderà dall'entità dei mezzi che saranno attribuiti dalla legge rinforzata per assicurare il finanziamento dei livelli essenziali delle prestazioni e delle funzioni fondamentali inerenti ai diritti civili e sociali, che verrebbero così a dipendere da una legge, seppur di carattere rinforzato, e non dalla Costituzione.⁶⁰⁶

2. *La legge n. 243/2012*

Quale attuazione delle previsioni dettate da parte dell'ordinamento europeo e della riforma costituzionale n. 1/2012, la legge n. 243/2012 contempla al suo Capo IV, oltre alla partecipazione di Regioni, Province autonome e autonomie locali al processo di formazione degli atti dell'Unione, il rispetto dell'equilibrio di bilancio da parte degli enti sub-statali. I vincoli emergenti da tali disposizioni attengono soprattutto all'autonomia degli enti nella fase della spesa e della gestione delle risorse a livello territoriale, potendo tuttavia fortemente incidere, sebbene in modo indiretto, sull'autonomia di entrata imponendo criteri di efficienza, convenienza e prudenza. Si vuole comprendere quindi, anche in questo ambito, quali possano essere gli effettivi spazi di autonomia lasciati ai livelli inferiori di governo e quale il grado di influenza sia nazionale sia dell'Unione in tale campo.

La legge in oggetto costituisce espressamente attuazione dell'articolo 81, sesto comma, della Costituzione, e potrà essere abrogata, modificata o derogata solo in modo espresso da una legge successiva approvata secondo quanto previsto dalla medesima norma. In attuazione delle disposizioni europee e dei principi costituzionali novellati, la legge n. 243/2012 affronta il problema dell'equilibrio di bilancio degli enti sub-statali e del loro concorso alla sostenibilità del debito pubblico. La Costituzione prevede, all'articolo 119, comma primo, che ogni ente sub-statale debba esercitare la propria autonomia di entrata e di spesa nel rispetto

606PEREZ 2012 c, p. 929.

dell'equilibrio di bilancio; il comma sesto prevede poi che tali enti possano ricorrere all'indebitamento solo per effettuare spese di investimento e qualora vi siano adeguati piani di ammortamento nonché l'equilibrio finanziario del complesso degli enti di una stessa Regione. Il Capo IV della legge n. 243/2012 descrive tecnicamente il principio di equilibrio di bilancio per gli enti sub-statali e prevede che ogni saldo di bilancio positivo sia destinato all'estinzione del debito maturato dall'ente, rinviandosi a una successiva legge la definizione delle sanzioni per gli enti che non rispettano tale assetto normativo. Fondamentali inoltre sono le previsioni relative al ricorso all'indebitamento sulla base di quanto indicato dall'articolo 119 della Costituzione e alla modalità di concorso degli enti sub-statali alla sostenibilità del debito pubblico.

Cercando di analizzare la fattispecie al di là della disciplina positiva, occorre rilevare che la normativa europea di bilancio sarebbe stata comunque operante nei confronti dello Stato e degli enti sub-statali, dal momento che l'ordinamento europeo è già operante nel diritto interno e a prescindere dalla Riforma costituzionale del 2012 la quale ha avuto un mero effetto confermativo. Il sistema comunitario relativo al bilancio, infatti, discende da fonti europee che hanno effetto diretto all'interno dei vari Stati membri e nelle loro articolazioni o che sono recepite con apposite leggi di esecuzione. È stato così affermato che la regola di bilancio fosse già indirettamente costituzionalizzata perché parte integrante delle norme dell'Unione⁶⁰⁷ e che le modifiche conseguentemente introdotte trovassero la loro ragione dal

607TOSATO 2014, a p. 5, afferma che «la riforma del 2012 potrebbe essere servita, se non a replicare norme già operanti nel nostro diritto, a conferirle una forza giuridica di cui sarebbero altrimenti sprovviste. È questo dunque l'altro punto da verificare. In base a noti e consolidati principi, le norme dell'Unione godono nel nostro diritto interno di una posizione di primato rispetto a quelle nazionali. Il primato opera diversamente a seconda che le norme dell'Unione (quale che sia la fonte da cui esse promanano) siano o non siano dotate di efficacia diretta. Nel primo caso, esse comportano l'immediata disapplicazione delle norme interne confliggenti da parte dei giudici ordinari (e anche delle autorità amministrative); nel secondo, le norme interne in contrasto con quelle dell'Unione sono colpite dalla sanzione di incostituzionalità e sono, dunque, private di effetti a seguito di una pronuncia della Corte costituzionale. In ogni caso, e fin dove possibile, le norme interne devono essere interpretate in modo conforme a quelle europee. Il principio del primato trova la sua base generale nell'art. 11 Cost., affiancato (a seguito della revisione costituzionale del 2001) dall'art. 117 Cost., che lo conferma ed esplicita con riguardo all'esercizio della funzione legislativa. Il primato incontra un limite solo nel nucleo di principi fondamentali e inderogabili della nostra Costituzione (i c.d. «“controllimiti”»). Il sistema ora ricordato si applica generalmente a tutte le norme dell'Unione, ivi comprese quelle in materia di finanza pubblica. Anche nei loro confronti valgono le garanzie della disapplicazione o dell'incostituzionalità delle norme interne confliggenti. È difficile vedere quali garanzie aggiuntive possano derivare dall'inserimento esplicito in Costituzione della regola dell'equilibrio di bilancio. Questa regola era già indirettamente costituzionalizzata in quanto facente parte delle norme dell'Unione. La riforma costituzionale viene dunque a ribadire e rendere esplicito, in materia di bilancio, un sistema di garanzie per le norme dell'Unione già operante ai sensi degli articoli 11 e 117 Cost. In definitiva, posto che ci troviamo di fronte alla recezione di norme non solo già presenti nel nostro diritto, ma anche con la forza richiesta dalle

punto di vista meramente politico relativo alla volontà di dare maggiore visibilità alle regole comunitarie, nonché di rendere consapevole l'opinione pubblica della necessità di una gestione rigorosa dei bilanci di tutti i livelli di governo. La riforma tuttavia pare aver aiutato a rimediare alle carenze dei meccanismi di garanzia e al deficit democratico che caratterizzano il sistema di formazione della legislazione europea.⁶⁰⁸

La legge n. 243/2012, quale attuazione della legge costituzionale n. 1/2012, delinea quindi la regolamentazione di dettaglio della materia dell'equilibrio di bilancio così come prevista nella novellata Costituzione. Detta normativa oltre a provocare restrizioni all'autonomia degli enti sub-statali, sia per la devoluzione al legislatore statale dell'intera disciplina sia per il contenuto della legge medesima, è foriera di carenze e dimenticanze.⁶⁰⁹

Quanto alla compressione dell'autonomia degli enti sub-statali, la legge n. 243/2012 non risolve le problematiche emerse con la legge costituzionale n. 1/2012 precedentemente espresse. Gli unici profili innovativi sono da individuare nell'istituzionalizzazione della procedura per raggiungere intese regionali e nella procedura per determinare il riparto delle risorse dello Stato ai fini del finanziamento dei livelli essenziali delle prestazioni e delle funzioni fondamentali inerenti i diritti civili e politici.

Si deve inoltre lamentare una forte lesione dell'autonomia finanziaria degli enti territoriali a causa della procedura prevista dall'articolo 12 per la destinazione delle risorse degli Enti

prescrizioni europee, non si è trattato di un'operazione necessaria in termini strettamente giuridici. Questa conclusione trova conferma con riguardo specifico alle regole del *Fiscal Compact*. Anche ad esse si estende la richiesta di immetterle nel diritto interno con la speciale forza che sappiamo. Tuttavia, la riforma costituzionale (anche nella legge di attuazione) si richiama unicamente al diritto della UE. Ne consegue che o, superando il dato formale, si ricomprende il *Fiscal Compact* in tale diritto, in ragione delle strette connessioni esistenti; ovvero ci si attiene al dato formale, e allora le regole in discorso risultano sprovviste di un'apposita copertura costituzionale o quasi-costituzionale. Per la verità, il problema si pone solo per le poche norme del *Fiscal Compact* addizionali rispetto a quelle del *Six Pack* o del *Two Pack*. Non risulta, comunque, che siano stati mossi addebiti al nostro Paese; e ciò non senza motivo: il *Fiscal Compact* è stato recepito con legge ordinaria e questa gode della garanzia che l'art. 117 Cost. dispone per gli accordi internazionali in genere. Non si tratta di una garanzia così penetrante come per il diritto della UE (solo incostituzionalità, non disapplicazione delle leggi confliggenti; inderogabilità delle norme costituzionali non limitata ai contro-limiti); tuttavia la tutela che ne consegue può ritenersi del tutto idonea a soddisfare le prescrizioni europee.».

608 GALLO 2014 a, p. 1201.

609 La legge citata all'articolo 9, comma primo, il quale individua l'equilibrio dei bilanci degli enti sub-statali nel saldo non negativo tra entrate e spese finali e tra entrate e spese correnti, non indica i termini della presentazione dei bilanci in forma preventiva e consuntiva, né fa accenno alla necessità che per bilanci debbano intendersi quelli consolidati con le società partecipate. Anche l'articolo 10 non può dirsi esaustivo nella parte in cui non prevede il divieto di utilizzare la leva dell'indebitamento per conferimenti di capitale a società partecipate. Inoltre la legge non prevede né quali siano le conseguenze in caso di mancato rispetto dell'equilibrio di bilancio a livello regionale, né quali possano essere le sanzioni in caso di reiterata violazione del principio del recupero del disavanzo triennale.

locali e delle Regioni al Fondo per l'ammortamento dei titoli di Stato nei periodi favorevoli del ciclo economico: tale procedura sposta dette risorse dagli enti sub-statali in favore dello Stato.⁶¹⁰ Pare così che si sia stabilita un'ulteriore compressione dell'autonomia degli enti sub-statali in materia finanziaria e che, in ogni caso, si sia creato un meccanismo che di fatto finisce per inibire, più che per incentivare, la gestione virtuosa del ciclo fiscale dei livelli inferiori di governo. Se le risorse ottenute dagli enti-sub-statali in un periodo economicamente favorevole devono essere distratte in favore del livello centrale, ci si può chiedere quale grado di impegno finanziario di possa richiedere agli stessi. Tale circostanza porta inevitabilmente a frustrare ulteriormente le istanze autonomistiche di Regioni ed Enti locali, già più volte messe in discussione dalla riforma costituzionale e dalla relativa applicazione.

In merito alla compressione delle autonomie si può osservare che mentre la normativa europea è direttamente rivolta a tutti i livelli di governo, i quali sono anche costituzionalmente obbligati all'attuazione del diritto comunitario, la legge n. 243/2012 propone un sistema nel quale lo Stato centrale svolge una funzione da intermediario, il quale fissa una serie di vincoli rivolti agli enti sub-statali che si rivelano spesso più estesi rispetto a quelli europei. Lo Stato ha così definito per i livelli inferiori di governo termini e condizioni di spesa e di indebitamento in un contesto, quale quello emergente dal sistema costituzionale ed europeo, in cui sarebbe stato possibile devolvere tale decisione all'autonomia di ogni ente sub-statale. In questo senso si può affermare che, per quanto riguarda la finanza degli enti decentrati, la

610A tal proposito si deve tuttavia ricordare la sentenza della Corte Costituzionale n. 63 del 5 aprile 2013 che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'articolo 66, comma 9, del del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, il quale disponeva «sulla utilizzazione delle risorse derivanti dalle operazioni di dismissione di terreni demaniali agricoli e a vocazione agricola, stabilendo che esse, al netto dei costi di dismissione, siano destinate dagli enti territoriali alla riduzione del debito pubblico, e, in assenza del debito ovvero per la parte eventualmente eccedente, al Fondo per l'ammortamento dei titoli di Stato»; in merito a tale disposizione il giudice costituzionale afferma che «è invece fondata la questione relativa alla disposizione in esame nella parte in cui essa prevede che gli enti territoriali, in assenza di debito o per la parte eventualmente eccedente, debbano destinare le risorse derivanti dalle operazioni di dismissione di terreni demaniali agricoli e a vocazione agricola al Fondo per l'ammortamento dei titoli di Stato. Per questa parte, la norma impugnata si risolve, infatti, in una disciplina che, non essendo finalizzata ad assicurare l'esigenza del risanamento del debito degli enti territoriali e, quindi, non essendo correlata alla realizzazione del ricordato principio fondamentale, si risolve in una indebita ingerenza nell'autonomia della Regione. Il vulnus al principio dell'autonomia finanziaria delle Regioni si configura per la ragione che la disposizione determina una indebita appropriazione, da parte dello Stato, di risorse appartenenti agli enti territoriali, in quanto realizzate attraverso la dismissione di beni di loro proprietà, e, con ciò, sottrae ad essi il potere di utilizzazione dei propri mezzi finanziari, che fa parte integrante di detta autonomia finanziaria, funzionale all'assolvimento dei compiti istituzionali che gli enti territoriali sono chiamati a svolgere (tra le altre, sentenze n. 311 del 2012 e n. 237 del 2009), con conseguente violazione degli articoli 117, terzo comma, e 119 Cost., assorbiti gli ulteriori profili di dedotta illegittimità costituzionale.».

legge rinforzata in analisi sia andata oltre rispetto a un semplice adeguamento dell'assetto costituzionale alle esigenze della crisi e alle conseguenti disposizioni europee, poiché appare che sia stato attuato un percorso inverso rispetto al modello, che si voleva federalista, immaginato dalla Riforma del 2001, riconoscendosi così un significativo passo indietro nei confronti dei principi di autonomia e sussidiarietà.⁶¹¹

Dette modifiche sembrano riflettere un processo di ripensamento del c.d. federalismo fiscale proprio della Riforma del Titolo V della Costituzione di carattere politico e culturale. Il complesso della novella costituzionale e della legge rinforzata di attuazione infatti aumenta in modo rilevante i vincoli che il legislatore statale può unilateralmente imporre agli enti sub-statali per quanto riguarda le regole di entrata e di spesa.⁶¹²

L'influenza sulle autonomie derivante dall'attuazione della normativa europea in materia di vincoli di bilancio è stata certamente inevitabile, in primo luogo, perché imposti dalle relative norme, e, in secondo luogo, perché giustificata da obiettive esigenze di armonizzazione delle regole dei bilanci pubblici in tempi di crisi. Tuttavia la pesante limitazione sull'autonomia finanziaria, sia per quanto riguarda la spesa sia per le entrate, e la concreta normativa di dettaglio che ha reso possibile un tale arresto sono state pesantemente criticate perché giudicate disarmoniche rispetto al c.d. federalismo fiscale quale delineato dalle vigenti norme costituzionali. L'attribuzione alla competenza esclusiva dello Stato della materia dell'armonizzazione dei bilanci può essere accettata, ma non è possibile attrarre all'interno di tale argomento anche il tema del coordinamento della finanza pubblica, così come pare essere stato fatto, posto che la Costituzione lo considera oggetto di competenza concorrente per la quale il livello centrale di governo può solamente determinare i principi fondamentali lasciando alle Regioni la residua potestà legislativa. Si è così paventato il rischio di

611MICELI 2014 b, pp. 1080 e 1081.

612GALLO 2014 a il quale, a p. 1211, approfondisce affermando che «siamo tutti d'accordo nel ritenere che la riforma costituzionale del 2001 non ha risposto alle generali aspettative e richiede, perciò, interventi del legislatore costituzionale nell'ottica di una ricentralizzazione (sulla falsariga, del resto, delle ben note proposte avanzate, in questi ultimi anni, sia a livello parlamentare che dottrinario). Deve, però, tenersi anche conto che tale riforma ha avuto, quantomeno, il pregio di essere finalizzata ad aumentare il tasso di attuazione concreta dei principi costituzionali di democrazia e di autonomia, tra loro inscindibilmente connessi, e dei loro corollari di sussidiarietà e *accountability*. Questi principi – che sono alla base del federalismo cooperativo e solidaristico caratterizzante la nostra forma di Stato – vogliono che i cittadini amministrati siano posti in grado di controllare, indirizzare e giudicare l'operato dei loro amministratori per quanto riguarda le decisioni di spesa e di entrata assunte nella propria sfera di autonomia, mantenendo alla legge statale il potere di fissare i principi fondamentali di coordinamento, le norme di armonizzazione dei bilanci pubblici (al limite, anche gli stessi tetti di spesa), e non anche quello di stabilire specifiche e assorbenti norme di dettaglio fortemente limitative dell'autonomia finanziaria dal lato della spesa.»

abbandonare il modello costituzionale del pluralismo istituzionale e paritario che privilegia il livello inferiore di governo; pare infatti che, anche in virtù della nuova disciplina in materia di vincoli di bilancio, si stia riducendo l'autonomia finanziaria degli enti sub-statali, dimenticando le regole ancora formalmente vigenti in Costituzione relative al c.d. federalismo fiscale.

Per mantenere invariati i principi fondamentali relativi alla forma di Stato così come voluti dalla Riforma del Titolo V della Carta fondamentale, si dovrebbe limitare che i vincoli imposti agli enti sub-statali entrino in contraddizione con i principi costituzionali della sussidiarietà e dell'autonomia.

Per ottenere ciò sarebbe necessario eliminare i dettagliati vincoli sulla finanza degli enti decentrati dettati dal legislatore italiano, mantenendo fermi solo i principi fondamentali espressi dalla disciplina europea: da un lato, un vincolo di flusso legato all'indebitamento netto calcolato in termini di compatibilità con gli obblighi europei e, dall'altro lato, un vincolo di stock riguardante il debito procapite o rapportato alla parte corrente del bilancio. In tal modo il legislatore stabilirebbe gli obiettivi, i quali dovrebbero essere raggiunti da parte degli enti sub-statali nell'ambito della propria autonomia.⁶¹³

3. *L'interpretazione della Corte Costituzionale*

La disciplina nazionale relativa al principio dell'equilibrio di bilancio è stata fortemente influenzata dalla giurisprudenza della Corte Costituzionale che ha fornito un'interpretazione sia per quanto riguarda l'analisi dei vincoli finanziari in generale sia relativamente alla loro applicazione alla fiscalità degli enti sub-statali. La Corte ha fin da subito valorizzato il principio costituzionale di cui al comma quarto dell'articolo 81 precedente alla novella costituzionale, mettendo in evidenza il superamento dell'impostazione tradizionale che vedeva detta disposizione come mero strumento di conformazione dei processi decisionali in vista delle conseguenze finanziarie.

Il principio, secondo la giurisprudenza, è quindi da considerare come vincolo sostanziale della finanza pubblica, dal momento che la forza espansiva dell'articolo 81, quarto comma, della Costituzione, presidio degli equilibri di finanza pubblica, si sostanzia in una vera e propria

613GALLO 2014 a, pp. 1211 e ss..

clausola generale in grado di colpire tutti gli enunciati normativi causa di effetti perturbanti la sana gestione finanziaria e contabile.⁶¹⁴ Anche se le regole vietate dall'ente sub-statale non fossero codificate nella relativa legislazione di settore, l'obbligo di copertura dovrebbe essere comunque osservato,⁶¹⁵ attraverso la previa verifica di disponibilità delle risorse impiegate, per assicurare il tendenziale equilibrio tra entrate ed uscite, poiché, in relazione al parametro di cui al quarto comma dell'articolo 81, la copertura deve essere credibile, sufficientemente sicura, non arbitraria o irrazionale.⁶¹⁶ Nell'ordinamento finanziario delle amministrazioni pubbliche i principi del pareggio e dell'equilibrio tendenziale fissati dalla norma si realizzano attraverso due regole, una statica, consiste nella parificazione delle previsioni di entrata e spesa, e l'altra dinamica, fondata sul carattere autorizzatorio del bilancio preventivo che non consente di superare in corso di esercizio gli stanziamenti dallo stesso consentiti. La loro combinazione protegge l'equilibrio tendenziale in corso di esercizio a condizione che le pertinenti risorse correlate siano effettive e congruenti. La salvaguardia degli equilibri di bilancio prevista dall'articolo 81, quarto comma, della Costituzione, quale parametro invocato risulta inscindibilmente connessa al coordinamento della finanza pubblica perché, da un lato, i richiesti elementi, di carattere non solo finanziario ma anche economico, costituiscono indefettibili informazioni al fine della definizione dell'indebitamento pubblico in ambito nazionale e, dall'altro lato, sono finalizzati a verificare che l'impostazione e la gestione del bilancio siano conformi alle regole di sana amministrazione.⁶¹⁷

Quanto al giudizio di idoneità delle modalità di copertura delle diverse tipologie di spesa, è orientamento assodato della giurisprudenza della Corte Costituzionale il fatto che il principio dell'equilibrio di bilancio di cui all'articolo 81, quarto comma, opera direttamente e a prescindere dall'esistenza di norme interposte: il carattere precettivo generale della norma è

614 Sentenza della Corte Costituzionale n. 192 del 19 luglio 2012.

615 In senso contrario la sentenza della Corte Costituzionale n. 241/2012, la quale afferma che «anche detti obiettivi, in realtà, sono generici, perché il raggiungimento del pareggio di bilancio è alla base di qualsiasi misura finanziaria adottata dallo Stato e perché comunque, nella visione unitaria del bilancio statale, tutto concorre al pareggio; e ciò a maggior ragione dopo la revisione dell'art. 81 Cost. che, con effetto dal 2014, ha elevato a dignità costituzionale la regola dell'equilibrio fra le entrate e le spese del bilancio statale. Va inoltre considerato che, come questa Corte ha già osservato, il suddetto impegno di ridurre il pareggio di bilancio «ha natura meramente politica e non si è tradotto in norme giuridiche vincolanti» (sentenza n. 142 del 2012). L'assenza di un tale carattere di giuridica cogenza rende ancora più evidente che la destinazione del gettito derivante dal primo periodo del comma 36 non è specifica, come invece richiesto dall'evocata norma statutaria.».

616 Il principio era già stato espresso, tra le altre, dalle sentenze n. 106/2011, n. 68/2011, n. 141/2010, n. 100/2010, n. 213/2008, n. 384/1991 e n. 1/1966.

617 Sentenza della Corte Costituzionale n. 70 del 28 marzo 2012.

infatti in grado di vincolare la disciplina delle fonti di spesa di carattere pluriennale, aventi componenti variabili e complesse.⁶¹⁸ Le leggi istitutive di nuove spese debbono contenere un'esplicita indicazione del relativo mezzo di copertura,⁶¹⁹ che solo per le spese continuative e ricorrenti è consentita l'individuazione dei relativi mezzi di copertura al momento della redazione e dell'approvazione del bilancio annuale⁶²⁰ e che a tale obbligo non sfuggono le norme regionali.⁶²¹

Alla luce di quanto affermato si deve concludere che gli interventi della Corte Costituzionale estendono espressamente i propri effetti anche sul piano delle facoltà degli enti sub-statali. Tutte le amministrazioni infatti devono rispettare i vincoli finanziari, sulla base di tutti i principi messi a punto per il bilancio dello Stato. La stessa Corte ha poi fornito un'interpretazione sul grado di influenza che lo Stato può esercitare sugli enti sub-statali in materia di pareggio di bilancio.⁶²² Il legislatore statale infatti può, con una disciplina di principio, legittimamente imporre agli enti autonomi, per ragioni di coordinamento finanziario connesse ad obiettivi nazionali, condizionati anche dagli obblighi comunitari, vincoli alle politiche di bilancio, anche se questi si traducono, inevitabilmente, in limitazioni indirette all'autonomia di spesa degli enti. Questi vincoli possono considerarsi rispettosi dell'autonomia delle Regioni e degli Enti locali quando stabiliscono un limite complessivo, che lascia agli enti stessi ampia libertà di allocazione delle risorse fra i diversi ambiti e obiettivi di spesa. Lo Stato può quindi agire direttamente sulla spesa delle proprie amministrazioni con norme puntuali e, al contempo, dichiarare che le stesse norme sono efficaci nei confronti delle Regioni a condizione di permettere l'estrapolazione, dalle singole disposizioni statali, di principi rispettosi di uno spazio aperto all'esercizio dell'autonomia regionale. In caso contrario, la norma statale non può essere ritenuta di principio, a prescindere dall'auto-

618La sentenza della Corte Costituzionale n. 26 del 15 febbraio 2013 ha affermato che le norme di cui alla legge n. 196 del 2009 costituiscono una mera specificazione del principio in questione con riguardo a detta categoria di spese; più precisamente l'articolo 17 inerisce alle modalità di copertura finanziaria delle leggi statali, mentre l'articolo 19 le estende a tutte le Regioni e alle Province autonome di Trento e Bolzano. In sostanza le due disposizioni non comportano un'innovazione al principio della copertura, bensì una semplice puntualizzazione tecnica ispirata dalla crescente complessità della finanza pubblica, così come tra l'altro confermato dall'incipit dello stesso articolo 17 che prevede che la normativa sia in attuazione dell'articolo 81, quarto comma, della Costituzione.

619Tra le altre, sentenze n. 386/2008, n. 213/2008, n. 359/2007 e n. 9/1958.

620Tra le altre, sentenze n. 446/1994, n. 26/1991 e n. 331/1988.

621Tra le altre, sentenze n. 213/2008 e n. 16/1961

622Sentenze n. 139/2012, n. 182/2011, n. 182/2011, n. 297/2009, n. 289/2008, n. 169/2007, n. 182/2011, n. 159/2008 e n. 237/2009.

qualificazione operata dal legislatore.

In realtà fissando il principio secondo il quale l'obbligo stabilito dalla legge statale di ridurre le spese per una certa percentuale non è stabilito da una norma di dettaglio ma costituisce un principio fondamentale del coordinamento, la giurisprudenza ha dato un'interpretazione restrittiva dell'autonomia finanziaria.⁶²³

La Corte Costituzionale, pur riconoscendo e ribadendo in linea di principio il necessario rispetto dell'autonomia finanziaria degli enti sub-statali, ha di fatto modificato il precedente orientamento più favorevole alle autonomie territoriali.

Nell'ambito di una tale evoluzione giurisprudenziale si inseriscono i nuovi limiti introdotti dalla legge costituzionale n. 1/2012 e della legge rinforzata di attuazione.⁶²⁴ La stessa Corte Costituzionale⁶²⁵ ha precisato preliminarmente l'ambito temporale di applicazione dell'articolo 81, quarto comma, della Costituzione, asserendo che la revisione introdotta con la legge costituzionale n. 1 del 20 aprile 2012 si applica a decorrere dall'esercizio finanziario 2014, come disposto dall'art. 6 della stessa legge.

Tale intervento europeo in materia di vincoli di bilancio all'interno dei vari ordinamenti si è ovviamente realizzato anche negli altri Stati membri. La giurisprudenza delle Corti Costituzionali di questi ultimi si sono così espresse in merito alla tutela dei diritti sociali all'interno dell'Unione alla luce della diretta operatività negli ordinamenti statali e sub-statali delle regole comunitarie in materia di bilancio. Si è posto il problema di valutare su quali basi possa contemperarsi l'obiettivo di ottenere conti pubblici in equilibrio con l'esigenza di garantire i diritti sociali così come previsto dalle varie Costituzioni nazionali.

Sul punto si è pronunciata la Corte Costituzionale portoghese,⁶²⁶ la quale si è dimostrata

⁶²³La sentenza n. 211 del 30 luglio 2012 ha confermato, in base a un'impostazione già avanzata da altre sentenze, quali la n. 182/2011 e n. 139/2012, che può considerarsi espressione di un principio fondamentale della finanza pubblica la disposizione che stabilisce, rispetto a specifiche voci di spesa, limiti puntuali che vincolano le Regioni, le Province autonome e gli enti del Servizio sanitario nazionale solo come limite complessivo di spesa. In particolare, l'obbligo di riduzione delle spese per il personale nella misura del 10 per cento previsto dalla normativa, oggetto della medesima pronuncia, e di mantenere le stesse ferme fino al 2013, costituisce principio fondamentale nel senso di limite globale, complessivo, al punto che ciascuna Regione deve ritenersi libera di darvi attuazione, nelle varie leggi di spesa, relativamente ai diversi comparti, in modo graduato e differenziato, purché il risultato complessivo sia pari a quello indicato nella legge statale. Per quanto riguarda la fattispecie posta all'attenzione del giudice delle leggi, pur ammettendo, per il carattere di globalità enunciato da parte della Corte stessa, attuazioni gradate e differenziate nel *quantum* della riduzione da parte delle diverse leggi regionali di spesa, non è tollerabile alcuna deroga rispetto all'*an* della riduzione.

⁶²⁴GALLO 2014 a, p. 1205.

⁶²⁵Sentenza della Corte Costituzionale n. 26 del 15 febbraio 2013.

⁶²⁶Sentenza n. 183 del 5 aprile 2013 c.d. *Acórdão*, in merito a quattro ricorsi relativi alla legge di bilancio 2013

particolarmente attenta alla crisi economica, cercando di bilanciare l'interesse collettivo, l'uguaglianza e le necessarie misure di austerità, nonché gli impegni internazionali assunti in sede europea. La pronuncia in oggetto fornisce una risposta facendo leva sui principi di eguaglianza e di proporzionalità; essa riconosce la legittimità di trattamenti differenziati, ma ribadisce che la differenziazione deve essere proporzionata e non eccessiva.⁶²⁷ La Corte portoghese ha così sostenuto che alcune disposizioni della Legge finanziaria erano incostituzionali perché lesive dei principi supremi della Costituzione, dei diritti sociali e, infine, perché esse hanno violato la giusta misura nell'imporre trattamenti differenziati. Essa ha riaffermato la sua piena legittimità a vigilare sul rispetto della Costituzione, anche in caso di confronto con norme di origine europea nate per far fronte alla crisi finanziaria. L'Unione europea conferma infatti un principio fondamentale, quale il rispetto per le peculiarità nazionali, che non può essere messo in discussione neanche la crisi economica. La pronuncia in esame, affermando la necessità di un bilanciamento tra principi di origine europea e principi inderogabili della Costituzione nazionale, nonché sottolineando che le misure interne per quanto necessarie non possono prescindere dal rispetto dei principi costituzionali, fa emergere con forza la questione dei controlimiti.⁶²⁸

Sembra così che il ruolo delle Corti Costituzionali nell'epoca del *Fiscal Compact* debba mutare, poiché ad esse continua a spettare il ruolo di garanti dell'ordine costituzionale, ma con una particolare attenzione al bilanciamento tra valori interni e fattori esterni, tra principi costituzionali e crisi economica, tra controlimiti e accordi di austerità. Questi ultimi quindi sono considerati necessari, ma non possono ledere i diritti inviolabili e i principi supremi dell'ordinamento; pertanto la Corte portoghese ha comportato modifiche al legislatore interno, tali da rendere la norma legittima tanto a livello costituzionale quanto comunitario.

Quanto alla giurisprudenza costituzionale italiana occorre tener presente che un ruolo primario viene attribuito all'articolo 3 della Carta fondamentale e, in particolare, al principio di ragionevolezza. Il contingentamento della spesa pubblica allo scopo di rispettare i vincoli

(*Lei do Orçamento do Estado n. 66-B/2012*), che ha dichiarato l'incostituzionalità di quattro misure su nove

⁶²⁷Nel caso di specie, tuttavia, i giudici hanno riscontrato che le disposizioni impugnate colpivano in maniera sproporzionata ed eccessiva i dipendenti pubblici, chiedendo loro un sacrificio superiore al dovuto. La Corte ha sostenuto, quindi, che l'imposizione di sacrifici più pesanti ai dipendenti pubblici non può essere giustificata da fattori macroeconomici legati alla recessione economica e all'aumento della disoccupazione, dal momento che dette problematiche devono essere affrontate attraverso misure di politica economica e finanziaria di carattere generale e non per mezzo di una maggiore penalizzazione di taluni lavoratori.

⁶²⁸GALLO 2014 a, p. 1202.

di bilancio è considerato legittimo solo qualora siano rispettate determinate condizioni, che si possono sostanziare nella valutazione della ragionevolezza di una previsione legislativa sotto un profilo temporale e quale criterio di contemperamento tra il perseguimento dei vincoli di bilancio e la salvaguardia del nucleo fondamentale dei diritti.

Quanto alla valutazione della ragionevolezza sotto il profilo temporale occorre affermare che misure di blocco dello stipendio adottate in un momento delicato della vita nazionale e segnate dalla finalità di realizzare, con immediatezza, un contenimento della spesa pubblica rispetto degli obiettivi fondamentali di politica economica e dei vincoli derivanti dal processo di integrazione europea possono ritenersi non lesive del principio di cui all'articolo 3 della Costituzione, sotto il duplice aspetto della non contrarietà al principio di uguaglianza sostanziale e di irragionevolezza, a condizione che siano eccezionali, transeunti, non arbitrarie e consentanee allo scopo prefissato.⁶²⁹

La Corte Costituzionale fornisce un'interpretazione anche in relazione al secondo aspetto relativo al principio di ragionevolezza, e cioè il criterio di contemperamento tra il perseguimento dei vincoli di bilancio e la salvaguardia del nucleo fondamentale dei diritti. In tale ambito la giurisprudenza costituzionale,⁶³⁰ in tema di accesso degli stranieri alle prestazioni di assistenza sociale, ha affermato che, mentre la residenza costituisce rispetto a una provvidenza regionale un criterio non irragionevole per l'attribuzione del beneficio, non altrettanto può dirsi quanto alla residenza protratta per un predeterminato e significativo periodo minimo di tempo. La previsione di un simile requisito, infatti, ove di carattere generale e dirimente, non risulta rispettosa dei principi di ragionevolezza e di uguaglianza, in quanto introduce nel tessuto normativo elementi di distinzione arbitrari, non essendovi alcuna ragionevole correlazione tra la durata prolungata della residenza e le situazioni di bisogno o di

⁶²⁹Sentenza della Corte Costituzionale n. 304 del 4 ottobre 2013; nello stesso senso si erano espresse le sentenze della Corte Costituzionale n. 245/1997, n. 417/1996, n. 99/1995 e n. 6 del 1994; nonché l'ordinanza n. 299/1999. La pronuncia del giudice costituzionale n. 310 del 5 novembre 2013 precisa ulteriormente che il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, attraverso cui può attuarsi una politica di riequilibrio del bilancio, implicano sacrifici gravosi, che trovano giustificazione nella situazione di crisi economica. In particolare, in ragione delle necessarie attuali prospettive pluriennali del ciclo di bilancio, tali sacrifici non possono non interessare periodi, certo definiti, ma più lunghi rispetto a quelli presi in considerazione dalle richiamate sentenze della Corte Costituzionale, pronunciate con riguardo alla manovra economica del 1992. Le norme impugnate nella citata sentenza superavano quindi il vaglio di ragionevolezza, in quanto mirate ad un risparmio di spesa che operava riguardo a tutto il comparto del pubblico impiego, in una dimensione solidaristica, sia pure con le differenziazioni rese necessarie dai diversi statuti professionali delle categorie che vi appartengono, e per un periodo di tempo limitato, che comprende più anni in considerazione della programmazione pluriennale delle politiche di bilancio.

⁶³⁰Sentenza della Corte Costituzionale n. 222 del 16 luglio 2013.

disagio, riferibili direttamente alla persona in quanto tale, che in linea astratta ben possono connotare la domanda di accesso al sistema di protezione sociale. Secondo la Corte Costituzionale non rileva la circostanza che il requisito in questione risponda ad esigenze di risparmio dell'ente sub-statale, correlate al decremento delle disponibilità finanziarie conseguente alle misure statali di contenimento della spesa pubblica. Le scelte connesse alla individuazione dei beneficiari, necessariamente da circoscrivere in ragione della limitatezza delle risorse disponibili, debbano essere operate sempre e comunque in ossequio al principio di ragionevolezza. La medesima pronuncia afferma poi che, in tema di residenza del beneficiario della misura e diversamente che nell'ipotesi di discriminazioni introdotte tra cittadino e straniero, un elemento che caratterizza il giudizio di ragionevolezza è costituito dalla rilevanza che assume la dimensione regionale nella concessione o nel diniego di una prestazione sociale. La Regione, infatti, in quanto ente esponenziale della comunità operante sul territorio, può favorire, entro i limiti della non manifesta irragionevolezza, i propri residenti, anche in rapporto al contributo che essi hanno apportato al progresso della comunità operandovi per un non indifferente lasso di tempo, purché tale profilo non sia destinato a soccombere, a fronte di provvidenze intrinsecamente legate ai bisogni della persona, piuttosto che al sostegno dei membri della comunità. Il medesimo giudice costituzionale, nell'analisi di altra disposizione, afferma che il legislatore regionale non va incontro ad un bisogno primario dell'individuo che non tollera un distinguo correlato al radicamento territoriale, ma appronta misure che eccedono il nucleo intangibile dei diritti fondamentali della persona umana, e che premiano, non arbitrariamente, il contributo offerto dalla famiglia al progresso morale e materiale della comunità costituita su base regionale. La Corte Costituzionale, pertanto, sembra porre la propria attenzione sul rispetto o meno di quel nucleo fondamentale dei diritti umani garantiti dall'ordinamento che non tollerano compressione.

Quanto all'oggetto di interesse del presente elaborato, appare poi opportuno analizzare la sentenza della Corte n. 88 del 7 aprile 2014 che, pur non discostandosi da un orientamento consolidato in merito alle questioni di legittimità costituzionale in materia di bilancio e di finanza pubblica, si pronuncia, per la prima volta, sulle innovazioni introdotte con le riforme del 2012 che hanno formalmente inserito nella Costituzione il principio dell'equilibrio e che offrono indicazioni circa l'esercizio di funzioni amministrative in materia di coordinamento finanziario. La sentenza prende avvio in ragione di ricorsi da parte della Regione Friuli-

Venezia-Giulia e della Provincia autonoma di Trento che dubitavano della legittimità costituzionale di certe disposizioni del Capo IV della legge n. 243/2012 che, come precedentemente affermato, inerisce i bilanci degli enti sub-statali. Le ricorrenti lamentavano che le disposizioni impugnate ledevano i propri Statuti e l'autonomia finanziaria ad esse riconosciuta. Le medesime, pur non volendosi sottrarre ai principi della sostenibilità del debito e del rispetto dell'equilibrio di bilancio del complesso degli enti, ritenevano che la definizione delle loro modalità attuative dovesse avvenire con le procedure previste dagli Statuti stessi.

La Corte ritiene necessario effettuare un'indagine storico-sistematica del quadro europeo e costituzionale all'interno del quale devono interpretarsi le lagnanze delle ricorrenti. Nella complessa riforma della finanza pubblica l'unica nuova competenza esclusiva dello Stato è quella dell'armonizzazione dei bilanci pubblici, che sino alla modifica operata con la legge costituzionale n. 1/2012 si presentava in endiadi con il coordinamento della finanza pubblica. Essa, tuttavia, non può essere interpretata così estensivamente da coprire l'intero ambito materiale regolato dalla legge n. 243/2012: basti a tal fine considerare che la disciplina dell'indebitamento delle autonomie territoriali è stata dalla medesima Corte ricondotta al coordinamento della finanza pubblica, pur sottolineandosi come sia inscindibilmente connessa alla salvaguardia degli equilibri di bilancio. Altro, secondo la Corte, deve essere dunque l'approccio per definire la natura e la portata dei principi di equilibrio di bilancio e di sostenibilità del debito pubblico, pure invocati a sostegno della sua tesi dalla difesa erariale. Come già affermato dalla Corte Costituzionale nel caso analogo del divieto di indebitamento se non per spese di investimento di cui all'articolo 119, sesto comma, della Costituzione, questo tipo di disposizioni enunciano un vincolo di carattere generale a cui deve soggiacere la finanza pubblica. A differenza del caso precedente, questa volta il legislatore costituzionale non si è limitato a fissare principi generali, lasciando così all'interprete la ricerca dei presupposti giustificativi della disciplina statale attuativa, ma ha puntualmente disciplinato sia la fonte, e cioè la legge rinforzata, sia i suoi contenuti. Il nuovo sistema di finanza pubblica disegnato dalla legge costituzionale n. 1/2012 ha dunque una sua interna coerenza e una sua completezza, ed è pertanto solo alla sua stregua che vanno vagliate le questioni di costituzionalità sollevate nei confronti della legge.

Nel merito, si può rilevare che, secondo entrambe le ricorrenti, i commi 3, 4 e 5 dell'art. 10,

relativi al ricorso all'indebitamento da parte delle Regioni e degli Enti locali, detterebbero una disciplina dettagliata nella materia dell'indebitamento già regolata in maniera più favorevole dai rispettivi statuti, eccedendo dai limiti propri dell'intervento statale nella materia del coordinamento della finanza pubblica, così violando la loro autonomia finanziaria, invadendo la propria competenza legislativa in materia finanziaria ed eludendo il principio consensualistico nella determinazione delle modalità di concorso delle autonomie speciali al raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica. La Corte Costituzionale quindi vuole verificare se le norme censurate trovino copertura nelle nuove disposizioni costituzionali. Viene in rilievo, al riguardo, l'art. 5, comma 2, lettera b), della legge costituzionale n. 1/2012, secondo cui la legge rinforzata disciplina la facoltà degli enti sub-statali di ricorrere all'indebitamento, ai sensi dell'articolo 119, sesto comma, secondo periodo, della Costituzione, come modificato dall'articolo 4 della stessa legge costituzionale. La disposizione, secondo il giudice, prevede l'adozione di una disciplina statale attuativa che non appare in alcun modo limitata ai principi generali e che deve avere un contenuto eguale per tutte le autonomie. Pertanto, la circostanza che la normativa censurata dalle ricorrenti abbia un contenuto dettagliato e il fatto che sia più rigorosa di quella contenuta negli Statuti delle ricorrenti non comportano violazione del parametro costituzionale. La garanzia dell'omogeneità della disciplina è infatti connaturata alla logica della riforma, poiché, oggi ancor più che in passato, non si può ammettere che ogni ente faccia in proprio le scelte di concretizzazione dei vincoli posti in materia di indebitamento. Si tratta infatti di vincoli generali che devono valere in modo uniforme per tutti gli enti, e pertanto solo lo Stato può legittimamente provvedere a tali scelte.⁶³¹

L'esigenza di uniformità è il riflesso della natura ancillare della disciplina dell'indebitamento rispetto ai principi dell'equilibrio di bilancio e della sostenibilità del debito pubblico. Tutto deve poi intendersi riferito al complesso delle pubbliche amministrazioni, così come espresso dagli attuali articoli 81, sesto comma, e 97 della Costituzione, e, con forme ancora più esplicite, dal nuovo articolo 119 della Costituzione, nonché dall'articolo 5, comma 2, lettera

⁶³¹Nel medesimo senso, la sentenza della Corte Costituzionale n. 425 del 16 dicembre 2004 afferma che «la nozione di “indebitamento” è ispirata ai criteri adottati in sede europea ai fini del controllo dei disavanzi pubblici; si tratta, in definitiva, di tutte le entrate che non possono essere portate a scomputo del disavanzo calcolato ai fini del rispetto dei parametri comunitari. Ciò posto, è chiaro come non si possa ammettere che ogni ente, e così ogni Regione, faccia in proprio le scelte di concretizzazione delle nozioni di indebitamento e di investimento ai fini predetti. Trattandosi di far valere un vincolo di carattere generale, che deve valere in modo uniforme per tutti gli enti, solo lo Stato può legittimamente provvedere a tali scelte.»

c), della legge costituzionale n. 1/2012. I vincoli imposti alla finanza pubblica, infatti, se hanno come primo destinatario lo Stato, non possono non coinvolgere tutti i soggetti istituzionali che concorrono alla formazione di quel bilancio consolidato delle pubbliche amministrazioni,⁶³² in relazione al quale va verificato il rispetto degli impegni assunti in sede europea e sovranazionale. La riforma poggia dunque anche sugli articoli 11 e 117, primo comma, della Costituzione, oltre che sui principi fondamentali di unitarietà della Repubblica di cui all'articolo 5, nonché di unità economica e giuridica dell'ordinamento di cui all'articolo 120, secondo comma, unità che già nel precedente quadro costituzionale era sottesa alla disciplina della finanza pubblica e che nel nuovo ha accentuato la sua pregnanza. L'attuazione dei nuovi principi, e in particolare di quello della sostenibilità del debito pubblico, implica una responsabilità che, in attuazione di quelli fondanti di solidarietà e di eguaglianza, non è solo delle istituzioni ma anche di ciascun cittadino nei confronti degli altri, ivi compresi quelli delle generazioni future.

La sentenza del 2014 dichiara quindi che non si considerano fondate le censure delle ricorrenti di violazione dell'autonomia finanziaria, della propria competenza in materia di finanza locale e delle altre disposizioni statutarie invocate; così come non si considera fondata la censura di violazione del principio consensualistico. Difatti, anche per i nuovi vincoli, per quanto più incisivi e pregnanti che in passato, vale il principio enunciato dalla precedente giurisprudenza costituzionale, secondo cui la disciplina attuativa dei limiti all'indebitamento posti dall'articolo 119, sesto comma, della Costituzione trova applicazione nei confronti di tutte le autonomie, ordinarie e speciali, senza che sia necessario all'uopo ricorrere a meccanismi concertati di attuazione statutaria.

Le ricorrenti censuravano, poi, la norma in base alla quale criteri e modalità per la determinazione dell'indebitamento degli enti sub-statali sarebbero dovuti essere disciplinati con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, adottato d'intesa con la Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica. La lagnanza emergeva da fatto che la disciplina contemplerebbe un atto normativo rimesso ad una fonte secondaria statale in un ambito di competenza regionale, in violazione dell'articolo 117, sesto comma, della Costituzione, e perché violerebbe l'articolo 5, comma 2, lettera b), della legge costituzionale n. 1/2012, che rinvia alla legge la disciplina dell'indebitamento. Secondo la Corte

⁶³²Si vedano anche le sentenze n. 40/2014, n. 39/2014, n. 138/2013, n. 425/2004 e n. 36/2004.

Costituzionale il comma 5 dell'art. 10, è costituzionalmente illegittimo nella parte in cui non prevede la parola «tecnica», dopo le parole «criteri e modalità di attuazione» e prima delle parole «del presente articolo». Il rinvio alla fonte secondaria, quindi, può dirsi conforme a Costituzione solo se ad essa si demanda per aspetti puramente tecnici.

La Corte si pronuncia poi in merito alle doglianze relative alle disposizioni circa il concorso degli enti sub-statali alla sostenibilità del debito pubblico, dichiarando violato il principio di leale collaborazione nell'articolo 12, comma terzo, della legge n. 243/2012, poiché si stabilisce che, nelle fasi favorevoli del ciclo economico, un decreto del Presidente del Consiglio dei ministri possa determinare il contributo di Regioni e di Enti locali al Fondo di ammortamento per i titoli di Stato, sentita la Conferenza per il coordinamento della finanza pubblica. Considerate l'entità del sacrificio imposto e la delicatezza del compito cui la Conferenza è chiamata, infatti, l'adozione del decreto dovrebbe fare seguito ad un'intesa e non essere meramente successiva all'ottenimento di un parere non vincolante. A dover essere coinvolta è poi la Conferenza unificata e non, come stabilito dalla norma, la Conferenza per il coordinamento della finanza pubblica; quest'ultima, infatti, è un organo soltanto parzialmente rappresentativo delle autonomie territoriali, tenuto conto che in essa non siedono tutti i rappresentanti delle Regioni, mentre in questo caso occorre garantire a tutti gli enti territoriali la possibilità di collaborare alla fase decisionale.

È stato così affermato che con la sentenza n. 88/2014 la Corte costituzionale riafferma principi giurisprudenziali oramai consolidati: da un lato, ribadisce che la disciplina dell'indebitamento delle autonomie territoriali deve essere ricondotta al coordinamento della finanza pubblica; dall'altro lato, ricorda che anche gli enti ad autonomia differenziata sono soggetti ai vincoli legislativi derivanti dal rispetto dei principi di coordinamento della finanza pubblica.⁶³³

⁶³³In questa prospettiva, nel contemperamento tra esigenze unitarie e istanze autonomistiche, i giudici costituzionali confermano la prevalenza delle prime sulle seconde. Tenuto conto di quanto sostenuto nella sentenza n. 88/2014, è stato così affermato come possa essere lecito attendersi per il futuro una giurisprudenza costituzionale che, nel perseguimento di un obiettivo di interesse generale, richiami il necessario concorso anche degli enti autonomi territoriali, comprese le autonomie speciali, al risanamento della finanza pubblica e salvi le scelte di politica economica nazionale, adottate per far fronte alla eccezionale emergenza finanziaria che il Paese sta attraversando; LO CONTE 2014, p. 1068 precisa che «quando sostiene che i vincoli imposti ai conti pubblici coinvolgono tutti i soggetti istituzionali che rientrano nel c.d. “bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche”, la Consulta ricorre indirettamente al proprio costante orientamento secondo cui la finanza delle Regioni a statuto speciale è parte della “finanza pubblica allargata”, nei cui riguardi lo Stato conserva poteri di disciplina generale e di coordinamento, nell'esercizio dei quali può chiamare pure le autonomie speciali a concorrere al conseguimento degli obiettivi complessivi

Alla luce di tale interpretazione fornita dalla giurisprudenza della Corte Costituzionale è interessante analizzare la pronuncia n. 10 del 9 febbraio 2015 del medesimo giudice. Dopo aver chiarito in ordine al potere della Corte di regolare gli effetti delle proprie decisioni e ai relativi limiti, la sentenza ha osservato che l'applicazione retroattiva della declaratoria di illegittimità costituzionale avrebbe determinato una grave violazione dell'equilibrio di bilancio ai sensi dell'articolo 81 della Costituzione. Secondo la Corte tale principio esige una gradualità nell'attuazione dei valori costituzionali che imponga rilevanti oneri a carico del bilancio statale e ciò varrebbe a fortiori dopo l'entrata in vigore della legge costituzionale n. 1 del 20 aprile 2012, che ha riaffermato il necessario rispetto dei principi di equilibrio del bilancio e di sostenibilità del debito pubblico. L'impatto macroeconomico delle restituzioni dei versamenti tributari connesse alla dichiarazione di illegittimità determinerebbe, infatti, uno squilibrio del bilancio dello Stato di entità tale da implicare la necessità di una manovra finanziaria aggiuntiva, anche per non venire meno al rispetto dei parametri cui l'Italia si è obbligata in sede di Unione europea e internazionale ai sensi degli articoli 11 e 117, primo comma, della Costituzione e, in particolare, delle previsioni annuali e pluriennali indicate nelle leggi di stabilità in cui tale entrata è stata considerata a regime. Le conseguenze complessive della rimozione con effetto retroattivo della normativa impugnata finirebbero per richiedere, in un periodo di perdurante crisi economica e finanziaria che pesa sulle fasce più deboli, un'irragionevole redistribuzione della ricchezza a vantaggio di quegli operatori economici che possono avere invece beneficiato di una congiuntura favorevole. Si determinerebbe così un irrimediabile pregiudizio delle esigenze di solidarietà sociale con grave violazione degli articoli 2 e 3 della Costituzione. Inoltre, l'indebito vantaggio che alcuni operatori economici del settore potrebbero conseguire, per l'applicazione retroattiva della decisione della Corte in una situazione caratterizzata dalla impossibilità di distinguere ed esonerare dalla restituzione coloro che hanno traslato gli oneri, determinerebbe un'ulteriore irragionevole disparità di trattamento, questa volta tra i diversi soggetti che operano nell'ambito dello stesso settore, con conseguente pregiudizio anche degli articoli 3 e 53 della Costituzione. La cessazione degli effetti delle norme dichiarate illegittime a partire dal giorno della pubblicazione della sentenza in oggetto nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica risulta, quindi, costituzionalmente necessaria allo scopo di contemperare tutti i principi e i diritti in

di finanza pubblica (connessi anche ai vincoli europei).».

gioco, in modo da impedire alterazioni della disponibilità economica a svantaggio di alcuni contribuenti ed a vantaggio di altri garantendo il rispetto dei principi di uguaglianza e di solidarietà, che, per il loro carattere fondante, occupano una posizione privilegiata nel bilanciamento con gli altri valori costituzionali. Essa consente, inoltre, al legislatore di provvedere tempestivamente al fine di rispettare il vincolo costituzionale dell'equilibrio di bilancio, anche in senso dinamico, e gli obblighi comunitari e internazionali connessi, ciò anche eventualmente rimediando ai rilevati vizi della disciplina tributaria in esame.

Dall'indagine dell'evoluzione giurisprudenziale della Corte Costituzionale si è potuto osservare come da sempre i vincoli finanziari debbano considerarsi applicabili anche agli enti sub-statali e non solo al livello centrale di governo. Inoltre, in materia di finanza pubblica, è stata affermata la facoltà di intervento da parte del legislatore statale, per ragioni di coordinamento finanziario connesse a obiettivi di carattere sia nazionale sia comunitari, a discapito della tutela dell'autonomia degli enti decentrati. Fondamentale è stato l'intervento della giurisprudenza, non solo italiana, nell'analisi del rapporto tra vincoli di bilancio e principi supremi dell'ordinamento, dal momento che gli impegni assunti in campo europeo non possono provocare la lesione dei diritti fondamentali che ciascuno Stato assicura ai soggetti. La Corte Costituzionale inoltre, anche in seguito alla novella costituzionale in materia di vincoli finanziari, si è espressa in merito al rapporto tra coordinamento della finanza pubblica e tutela delle istanze autonomistiche degli enti sub-statali, i quali sono ulteriormente frustrati nella loro possibilità di realizzare un certo grado di autodeterminazione; essi infatti non solo devono rispettare le prescrizioni dettate in materia di stabilità di bilancio ma devono sottostare alle indicazioni fornite dal legislatore statale senza avere in tale campo alcun margine di espressione.

4. *Le esperienze belga e spagnola*

Si vuole fornire brevemente una descrizione dell'influenza del *Fiscal Compact* all'interno delle esperienze belga e spagnola, per comprendere similitudini e differenze tra i tre Stati membri oggetto di comparazione del presente studio anche per quanto riguarda la fase di possibile limitazione dell'autonomia degli enti sub-statali conseguente al dovere di rispetto dei vincoli di bilancio. Si vorrà cioè comprendere se anche in quei paesi, oltre alle preoccupazioni

in merito alla mancata realizzazione interna del disegno costituzionale e ai limiti forniti da parte dell'Unione europea, si lamenta un'ulteriore frustrazione delle possibilità delle autonomie, a causa della nuova disciplina europea in materia di finanza pubblica.

Quanto al Belgio si può constatare che la ratifica del Trattato contenente il *Fiscal Compact* è stata piuttosto difficile, dal momento che è stato necessario attendere la fine del mese di dicembre 2013 perché l'iter di ratifica giungesse a termine. Coronando un percorso legislativo di quasi due anni il Belgio è stato il venticinquesimo e ultimo Stato membro ad approvare il Trattato in oggetto. La lunghezza dell'iter di ratifica è stato dovuto alla complessità del sistema istituzionale poiché, in quanto Trattato misto, il *Fiscal Compact* ha dovuto raccogliere l'assenso delle otto assemblee legislative, e ai vivaci dibattiti ai quali le regole dettate dall'Unione europea hanno dato luogo tanto all'interno delle aule parlamentari che in seno alla società civile. Nel quadro di questo iter di ratifica si evidenzia un elemento particolarmente interessante. La sezione legislativa, in seduta plenaria, ha avuto soprattutto l'opportunità di pronunciarsi sulla compatibilità del Trattato con la Costituzione belga e così pure sui differenti strumenti di cui dispongono i poteri politici belgi per soddisfare i loro obblighi di adeguamento all'articolo 3, paragrafo 2, del Trattato.⁶³⁴

Sulla prima questione la sezione legislativa ha ritenuto che il Trattato non solleva questioni di compatibilità con la Costituzione. Interessante appare l'opinione della sezione sulle possibili modalità di integrazione della regola d'oro nell'ordinamento giuridico belga. Aderendo a un'interpretazione conforme dell'articolo 3, paragrafo 2, del Trattato l'alta giurisdizione ha stimato che quest'ultimo offrisse due opzioni: o la possibilità di inserire la norma in disposizioni di preferenza costituzionali o disposizioni vincolanti e permanenti il cui pieno rispetto e la stretta osservanza nel corso degli iter di bilancio nazionali sia garantita in altro modo. Anche se il Trattato ha enunciato come preferibile la prima fattispecie, la sezione belga ha affermato che l'ancoraggio costituzionale non costituisce che una delle possibili opzioni fornite agli Stati membri.

La sezione cerca così di comprendere quale sarebbe potuto essere lo strumento fornito dall'ordinamento belga più adatto al recepimento di dette disposizioni vincolanti e permanenti conformemente a quanto asserito dal citato articolo 3, paragrafo 2. La commissione rileva che

⁶³⁴Parere n. 51.725/VR del 18 settembre 2012 che la sezione legislativa del Consiglio di Stato ha reso sul progetto di legge federale portante l'approvazione del Trattato.

l'articolo 3, paragrafo 1, lettera a), del Trattato si rivolge alle amministrazioni pubbliche nel loro insieme; pertanto lo strumento di trasposizione avrebbe dovuto essere opponibile a tutti i diversi livelli di governo in Belgio, quali Stato federale, Comunità e Regioni, nonché i poteri subordinati, quali Province e Comuni. Alla luce di questo, la prima proposta avanzata dalla commissione concerne un accordo di cooperazione da concludersi fra i differenti livelli di governo che formano il Belgio federale, sulla base dell'articolo 92 bis della legge speciale per le riforme istituzionali del giorno 8 agosto 1980, dal momento che tale strumento possiede i caratteri vincolanti, di obbligatorietà e di stabilità richiesti dall'articolo 3, paragrafo 2, del Trattato. La sezione evoca, inoltre, la possibilità di inserire la regola d'oro all'interno di una legge speciale, da approvarsi secondo le modalità precedentemente illustrate, la quale avrebbe dovuto comportare una preliminare revisione costituzionale al fine di abilitare il legislatore a inserire i vincoli di bilancio e i meccanismi di correzione automatica in tale tipologia di strumento legislativo. Infine, la sezione considera la possibilità di effettuare l'inserimento diretto in Costituzione della regola e dei relativi meccanismi attuativi. Relativamente a quest'ultima possibilità, la sezione mette in guardia contro la rigidità di un tale meccanismo e le probabili fluttuazioni della congiuntura economica che potrebbero successivamente rimettere in causa la regola d'oro, che allora sarebbe però divenuta nel frattempo di rango costituzionale.

La sezione legislativa del Consiglio di Stato, quindi, conclude che l'obbligo di trasposizione posto a carico del Belgio avrebbe potuto essere soddisfatto tramite tre differenti strumenti, tutti in grado di fornire il livello di obbligatorietà e stabilità richiesti: la Costituzione, che gode del favore della lettera del Trattato, la legge speciale e l'accordo di cooperazione. Anche se non espressamente asserito, la sezione mostra di preferire l'accordo di cooperazione in considerazione della multilateralità e della flessibilità che consente. D'altro canto questa soluzione pareva la più facile e rapida ad attuarsi sul piano sia politico sia istituzionale.

Le autorità politiche belghe si sono così avviate verso la realizzazione dell'obbligo comunitario per mezzo di tale ultima via. Il 29 novembre 2013 il Comitato di concertazione ha approvato un accordo di cooperazione fra lo Stato federale, le Comunità, le Regioni e le Commissioni comunitarie relativo all'attuazione dell'articolo 3, comma 1, del Trattato contenente il *Fiscal Compact*. Tale accordo nel suo preambolo fa espresso riferimento al citato parere del 18 settembre 2012 della sezione legislativa del Consiglio di Stato al quale è

largamente ispirato. L'articolo 4 dell'accordo instaura il meccanismo di correzione automatica, richiesto dall'articolo 3, paragrafo 1, del Trattato, affidando al Consiglio superiore delle finanze l'incarico di valutare il rispetto degli impegni presi dalle parti contraenti dell'accordo di cooperazione. Sempre nell'ottica di responsabilizzare le entità federate e i poteri subordinati, che formalmente non assumono alcuna responsabilità diretta nei confronti delle istituzioni europee in caso di violazione delle prescrizioni del Trattato, l'articolo 5 precisa che le sanzioni che il Belgio si dovesse vedere infliggere dall'ordinamento comunitario per il mancato rispetto degli impegni di bilancio saranno ripartiti in proporzione delle violazioni identificate a carico del soggetto inadempiente. L'articolo 6 precisa poi che l'accordo avrebbe dovuto essere approvato da tutte le assemblee legislative della parti contraenti, e cioè dello Stato federale e delle entità federate.

Si pone il dubbio se la scelta effettuata dal Belgio a favore dell'accordo di cooperazione concluso tra lo Stato federale e le differenti entità federate presentino, al di là di quanto lo stesso accordo proclami,⁶³⁵ i sufficienti caratteri di obbligatorietà e stabilità richiesti dal Trattato. L'accordo di cooperazione è un istituto presente nella maggior parte degli ordinamenti federali e risponde alla necessità di articolare l'azione autonoma delle varie entità che agiscono all'interno dello Stato: essi mirano ad assicurare un coordinamento e un'omogeneità minimale nelle circostanze ove richiesto. Il sorgere degli accordi di cooperazione in Belgio è quindi legato al processo di federalizzazione e la materia è attualmente regolata dall'articolo 92 bis della legge speciale per le riforme istituzionali del 8 agosto 1980. Quest'ultima disposizione consacra la possibilità per lo Stato federale e le vari articolazioni interne di concludere accordi di cooperazione soprattutto per la creazione e gestione congiunta di servizi e istituzioni, sull'esercizio congiunto di competenze proprie o sullo sviluppo di iniziative in comune. Si sottolinea che, conformemente a quanto prescritto dall'articolo 92 bis comma 1, certi accordi di cooperazione che sono suscettibili di gravare sullo Stato oppure sulle entità federali possono avere l'effetto solo dopo la ratifica parlamentare dei medesimi enti.

Si pone così un problema relativo alla gerarchia delle fonti e cioè sulla possibilità che una norma successiva possa prevalere sugli accordi di cooperazione già sottoscritti. A differenza

⁶³⁵Il preambolo dell'accordo afferma che un accordo di cooperazione concluso in Comitato di concertazione può prevedere delle disposizioni vincolanti e offre un carattere permanente, il pieno rispetto dei quali può essere garantito nel corso dell'iter di formazione dei bilanci nazionali.

di altri ordinamenti federali che hanno fornito un'interpretazione legislativa o giurisprudenziale in merito, il Belgio non si è espresso in merito alla possibilità che uno strumento legislativo unilaterale di un determinato livello di governo possa derogare un accordo di cooperazione precedentemente concluso. La compatibilità con il diritto europeo dell'introduzione della regola d'oro all'interno di un accordo di cooperazione dipenderà quindi dalla valutazione in merito alla stabilità degli accordi stessi all'interno dell'ordinamento belga. Se ad essi, una volta ratificati, si riconoscerà un valore superlegislativo, tale per cui gli enti sottoscrittori non potranno più legalmente derogarvi con successivi atti legislativi unilaterali, la obbligatorietà e la stabilità richieste dall'articolo 3, paragrafo 2, del Trattato potranno ritenersi rispettate. Al contrario, se gli atti delle varie entità contraenti potessero derogare agli accordi multilaterali con una successiva norma unilaterale, il pericolo di violazione dell'ordinamento comunitario potrebbe dirsi impellente in quanto l'introduzione della regola d'oro non potrebbe certo dirsi accompagnata dalle garanzie di stabilità e immutabilità che l'ordinamento europeo richiede.

A prescindere dalla preoccupazione inerente la vincolatività degli accordi di cooperazione, la scelta belga di inserire le norme relative ai vincoli di bilancio imposti dall'Unione all'interno di uno strumento non costituzionale può condurre a talune osservazioni. La lettera del Trattato infatti richiede una trasposizione delle norme concernenti il rispetto dell'equilibrio di bilancio in strumenti di preferenza costituzionale. Senza voler approfondire la pesante influenza che in tal modo l'ordinamento europeo effettua nei confronti della struttura fondamentale dei vari Stati membri, occorre comprendere se l'atteggiamento refrattario del Belgio sia stato dettato dalla volontà di non farsi eccessivamente condizionare dall'Unione oppure da altri fattori. Dall'analisi compiuta appare evidente che le ragioni che hanno condotto a prediligere gli accordi di cooperazione a fronte di una riforma costituzionale o di una legge speciale dipendono dall'attenzione posta nei confronti dei destinatari degli obblighi comunitari. Il Belgio infatti riconosce che destinatari dei vincoli di bilancio sono tutte i livelli di governo presenti all'interno dello Stato federale; pare così che non si volesse effettuare una ratifica solo ad opera del livello centrale di governo, ma si è preferito utilizzare lo strumento che più di tutti consente il coinvolgimento di tutte le entità federate. Appare così che in Belgio, coinvolgendo tutti soggetti federati fin dall'iter formativo della norma, si sia preferito tutelare una struttura interna di ispirazione federale a fronte del pericolo della violazione del diritto

comunitario che invece richiedeva una trasposizione costituzionale.

Quanto avvenuto in Belgio si distingue nettamente, proprio per i motivi esposti, dall'introduzione dei vincoli europei in Italia che ha visto ancora una volta lo Stato centrale quale protagonista, e ciò a discapito della tutela dell'autonomia degli enti sub-statali.

Quanto all'ordinamento spagnolo, la riforma dell'articolo 135 ha portato a compimento il recepimento all'interno della Costituzione del processo di devoluzione di sovranità in materia di vincoli di bilancio da parte degli Stati membri nei confronti dell'Unione europea. La novella ha convertito la previsione comunitaria relativa ai limiti dei deficit e dei debiti pubblici in parametro di costituzionalità, dal momento che i commi terzo e quarto dell'articolo 135 riconoscono negli elementi ivi indicati un limite massimo che le amministrazioni pubbliche non possono superare. Questo segna un cambiamento rispetto alla tradizionale giurisprudenza del Tribunal Constitucional che asseriva la mancanza di proprie competenze per giudicare in merito all'incompatibilità di una norma nazionale con le norme dell'ordinamento europeo.⁶³⁶ La dottrina si è comunque chiesta se fosse effettivamente necessario modificare il testo costituzionale secondo criteri che paiono allontanarsi dall'ambito strettamente giuridico e se non fosse più conveniente rafforzare o migliorare la qualità della disciplina esistente, con l'obiettivo di fornire una maggiore credibilità in merito alla legislazione in materia.⁶³⁷

Il parametro costituzionale è composto dagli obiettivi di bilancio disposti da specifiche normative europee, ma occorre considerare anche altre disposizioni che, benché relative a elementi differenti, sono comunque connessi e strumentali rispetto alla materia in oggetto. La definizione di amministrazione pubblica, per gli effetti dell'articolo 135 della Costituzione spagnola, deve infatti essere conforme con la normativa dell'Unione; al fine di garantire il raggiungimento degli obiettivi di deficit e di debito imposti da quest'ultima, risulta imprescindibile che la realizzazione di detti obiettivi da parte dei soggetti obbligati avvenga in maniera identica a livello sia nazionale sia europeo.

⁶³⁶Tra le altre, sentenze n. 28/1991, n. 147/1996 e n. 134/2001.

⁶³⁷MARTÍNEZ LAGUNA 2011, che a p. 125 afferma che «si existe una regulación detallada sobre el control del déficit público y una gran preocupación legislativa sobre el equilibrio presupuestario, cabe preguntarse si toda ley para su efectivo cumplimiento debiera reflejarse bajo la protección del texto constitucional. Es evidente que la coyuntura económica puede determinar que la confianza de los inversores, de la que dábamos detalle anteriormente, necesite estímulos para la suscripción de Deuda Pública del Estado. Sin embargo, esa necesidad de financiación no debería determinar una modificación constitucional, sobre todo teniendo en cuenta que, como se ha pretendido mostrar, existía una extensa pero concreta regulación sobre el control del gasto público y el déficit.».

L'elemento essenziale per l'effettività della riforma costituzionale in oggetto è da rinvenire nella legge organica prevista al comma quinto dell'articolo 135 e, in modo più specifico, nel secondo paragrafo del secondo comma, nonché nei primi due paragrafi delle disposizioni aggiuntive. Infatti, il vincolo di bilancio è diventato il contenuto di una normativa costituzionale ma appare, per la maggior parte della sua disciplina, un principio di configurazione del legislatore ordinario.

Quanto affermato, tuttavia, non significa che il legislatore possa considerarsi libero in assoluto di disciplinare in concreto le esigenze derivanti dal principio di stabilità di bilancio. Sussistono infatti alcuni elementi specificatamente indicati in Costituzione e che quindi il legislatore deve obbligatoriamente rispettare, quali la considerazione di un deficit strutturale di cui al comma secondo dell'articolo 135, l'obbligo degli enti sub-statali di rispettare i vincoli dettati in materia di bilancio di cui all'ultimo inciso del medesimo secondo comma, le previsioni concernenti il debito pubblico di cui al comma terzo o la determinazione delle cause che permettono di superare i limiti imposti e il procedimento per la valutazione di tali cause di cui al comma quarto. A prescindere da questi elementi, spetta alla legge organica dello Stato prevista dal comma quinto dell'articolo 135 sviluppare gli elementi destinati a garantire la realizzazione del principio di stabilità di bilancio.

La medesima norma costituzionale prevede poi il quadro entro il quale può muoversi il legislatore specificando, alla lettera a), la distribuzione dei vincoli finanziari tra le diverse amministrazioni pubbliche, i fattori che permettono deroghe a detti limiti, nonché i tempi e i modi di correzione delle deviazioni, alla lettera b), i criteri e il procedimento per il calcolo del deficit strutturale, alla lettera c), la responsabilità di ciascuna amministrazione pubblica nel caso di inadempimento, nonché la partecipazione degli organismi di coordinamento istituzionale tra le varie amministrazioni pubbliche in materia di politica finanziaria e fiscale.

Devono poi aggiungersi le previsioni di cui al comma 2 del medesimo articolo 135, il quale affida alla legge organica di fissare il deficit strutturale massimo consentito allo Stato e alle Comunità autonome in relazione al PIL, e di cui alla seconda disposizione aggiuntiva, la quale assegna sempre alla legge organica il compito di contemplare i meccanismi che permettano il rispetto del limite al debito dettato dall'articolo 135, comma terzo, sebbene detta previsione possa ritenersi implicita in quanto affermato alla citata lettera a) del comma quinto dell'articolo 135.

Preliminarmente, la legge organica deve esplicitare il concetto di stabilità di bilancio esigibile dalle amministrazioni pubbliche. La Costituzione infatti permette una definizione del detto principio solo in modo compatibile con una limitazione del deficit dello Stato e delle Comunità autonome, all'interno dei margini imposti dall'Unione europea, e del volume del debito pubblico, sempre nel rispetto degli obblighi comunitari. La disciplina europea quindi, prescrivendo un limite massimo, non esclude che la legge organica possa imporre, ai fini nazionali, limiti più stringenti sia di deficit sia di debito. Questo consente di affermare che l'articolo 135 contiene due tipologie di parametri costituzionali rispetto alla determinazione dei massimali di deficit e di debito delle amministrazioni pubbliche: da un lato, quello derivante dall'ordinamento europeo che deve essere sviluppato per mezzo di una legge organica, dall'altro lato, l'obiettivo inerente il deficit strutturale e il debito pubblico che si viene a determinare come indicato dalla legge organica stessa. Questo ultimo parametro sarà quello che dovrà essere rispettato dalle normative di bilancio e dalle altre leggi delle Comunità autonome. Pertanto anche la ripercussione della legge organica di attuazione dell'articolo 135 della Costituzione dopo la riforma sull'autonomia finanziaria delle Comunità autonome deve essere considerata rientrante nel blocco di costituzionalità.

Le Comunità autonome, come ogni amministrazione pubblica, devono conformare la propria attività al principio di stabilità di bilancio, secondo quanto previsto dal primo comma dell'articolo 135. A tal proposito si è espresso il Tribunal Constitutional che, riprendendo la riforma della norma in analisi, ha affermato che il principio riflette un mandato costituzionale che, come tale, vincola tutti i poteri pubblici e che, pertanto, nel suo senso primario è escluso dalle materie di competenze e dalla disponibilità dello Stato e delle Comunità autonome.⁶³⁸

Il comma sesto dell'articolo 135 affida alle Comunità autonome l'adozione delle disposizioni per procedere all'effettiva applicazione del principio di stabilità nelle proprie norme e decisioni di bilancio, sebbene sempre in conformità con i rispettivi Statuti di autonomia e all'interno dei limiti previsti dall'articolo stesso. Il senso di questa norma non è tanto quello di riconoscere alle Comunità autonome la competenza per determinare le modalità di realizzazione del principio di stabilità di bilancio negli ambiti di ciascun ente, bensì quello di ricordare loro l'obbligo di rispettare i vincoli finanziari nei termini previsti dall'ordinamento statale.

⁶³⁸In tal senso si sono espresse le sentenze del Tribunal Constitutional n. 157/2011, nn. da 185 a 189/2011, nn. Da 195 a 197/2011 e 203/2011.

Alle Comunità autonome sono poi applicabili gli elementi citati precedentemente e forniti dall'articolo 135 della Costituzione,⁶³⁹ i quali comportano ripercussioni sull'autonomia finanziaria delle Comunità stesse.

In primo luogo, il terzo comma dell'articolo 135 impone la necessità di un'autorizzazione legislativa affinché lo Stato e le Comunità autonome possano emettere debito pubblico o ottenere credito. Questa disposizione apporta una novità relativa poiché l'autorizzazione mediante una legge emessa dai parlamenti delle Comunità autonome era già una prassi comune per l'emissione di debito da parte delle stesse anche prima della riforma costituzionale. Da altro punto di vista l'autorizzazione costituzionalmente prevista, che deve intendersi riferita alla legge degli enti sub-statali, è compatibile con l'esigenza di autorizzazione da parte dello Stato per l'emissione di debito o per le operazioni di credito delle Comunità autonome la cui fonte è la legge organica prevista dall'articolo 157, comma terzo, della Costituzione: si è parlato pertanto di una riserva di legge relativa. D'altro canto, però, occorre tenere in considerazione la pratica generalizzata di autorizzare le operazioni di credito e per l'emissione del debito mediante decreto legge, sicché il ricorso a detto strumento rappresenterebbe una auto-autorizzazione da parte del Governo e dovrebbe considerarsi contrario alla Costituzione.

In secondo luogo, devono analizzarsi le altre disposizioni previste dal terzo comma dell'articolo 135 e, cioè, il fatto che i crediti contratti per soddisfare gli interessi e il capitale di debito pubblico delle amministrazioni devono sempre essere inclusi nelle voci di spesa dei rispettivi bilanci, il principio di priorità assoluta del pagamento degli interessi e del capitale del debito pubblico e il divieto che detti crediti siano oggetto di modifica nel rispetto delle condizioni della legge di emissione, disposizione quest'ultima che pone un limite al dibattito parlamentare in merito al bilancio.

⁶³⁹MARTÍNEZ LAGUNA 2011, che a p. 133 precisa che «es evidente que la nueva redacción permite afirmar sin titubeos que el régimen de Deuda – entendiéndose la reserva de ley y el principio de inclusión presupuestaria automática – ahora sí resulta aplicable por mandato constitucional a las Comunidades Autónomas, resolviendo así uno de los problemas interpretativos de los que se ha intentado dar cuenta en líneas anteriores. La sustitución del término Gobierno por Estado y Comunidades Autónomas ha permitido llegar a esta conclusión. Aun pudiendo generarse un nuevo problema derivado de esta referencia, consideramos que al hacer alusión al Estado y Comunidades Autónomas, como sujetos que deben ser autorizados mediante Ley, se hace referencia a los respectivos Gobiernos, entendiéndose como los encargados del desarrollo y ejecución de la política económica y financiera. Sin embargo, y pese a haber encontrado un aspecto que resuelve en cierta medida problemas que planteaba la anterior redacción y que aporta claridad al ordenamiento jurídico en su conjunto, se debe criticar firmemente la nueva redacción por no atender a los problemas [...]».

In terzo luogo, il quarto comma dell'articolo 135 determina i fattori che consentono di superare i limiti del deficit e del debito pubblico e affida al Congresso, il quale dovrà decidere a maggioranza assoluta, l'apprezzamento di dette circostanze. Questo comporta che un eventuale superamento dei limiti dipende da un'autorizzazione di impronta politica e che difficilmente sarà concessa in virtù di circostanze che possano concernere solo una o alcune Comunità autonome.⁶⁴⁰

La dottrina ha interpretato la legge organica di cui al comma quinto dell'articolo 135 della Costituzione in chiave di attribuzione di competenze e nello stesso senso si è mossa la giurisprudenza costituzionale. Il supremo tribunale spagnolo infatti ha affermato che la remissione a una legge organica statale corrobora la competenza dello Stato nella materia in oggetto. Infatti, sebbene in linea di principio la riserva costituzionale di una materia in favore di una legge organica non può considerarsi titolo per attribuire detta competenza in capo allo Stato, deve tuttavia riconoscersi che la riserva di cui al comma quinto dell'articolo 135 detiene un livello di dettaglio tale da differenziarla dalle altre riserve di legge organica previste dalla Costituzione.

Parte della dottrina spagnola ha poi rilevato che la riforma costituzionale non era necessaria dal momento che la stabilità dei bilanci era già disciplinata fin dal 2001, mediante la legge n.

⁶⁴⁰In merito a detta modifica MARTÍNEZ LAGUNA 2011, a pp. 135 e 136, afferma che «aquello que parece ser más digno de elogio en este apartado es la institución que tiene la legitimidad de apreciar aquellas consecuencias que pueden dar lugar al incremento del déficit y del volumen máximo de Deuda, siendo esta institución el Congreso de los Diputados. En nuestra opinión, esto viene a significar que las Comunidades Autónomas no podrán en ningún supuesto alterar los valores antes señalados, si no es previa consideración del Congreso de los Diputados. Desde nuestro punto de vista, considerando todo el esfuerzo en incrementar las garantías que tengan relación con el endeudamiento y con el principio de estabilidad, lo recogido en este apartado se aleja de ese sentido. Y hacemos esta afirmación puesto que en el texto no hay más que conceptos jurídicos indeterminados muy susceptibles de interpretación interesada por parte de los Grupos Parlamentarios de turno del Congreso. ¿Qué debemos entender, por ejemplo, por situación de emergencia extraordinaria que escape al control del Estado? ¿A qué se hace referencia con perjudicar la sostenibilidad económica o social? En este punto el texto adolece de rigor y suponemos que esta previsión será concretada por la futura Ley Orgánica antes mencionada. No podemos acabar el análisis de este apartado sin atender a la previsión de mayoría absoluta que en él se recoge. Y queremos hacer esta reflexión atendiendo a la ya comentada indiferencia y progresiva deslegalización que ha caracterizado el régimen jurídico de Deuda Pública desde 1978. Extraña la intensa preocupación del legislador por querer una participación de la mayoría del Congreso de los Diputados en unos supuestos que bien pudieran merecer celeridad y rapidez en la toma de decisiones. Pudiera parecer que únicamente se debe atender a criterios de mercado, preocupándose por ser rápidos para la emisión, a fin de poder ajustarse teóricamente de una forma eficiente a la coyuntura económica, pero no parece que sea necesaria tal celeridad para los tan alarmantes – aunque indeterminados jurídicamente – supuestos que recoge el nuevo apartado. En conclusión, esa indeterminación implica la posible burla del límite al endeudamiento mediante el acuerdo de una mayoría absoluta del Congreso de los Diputados. Sorprende que un supuesto incremento de garantías puede soslayarse de una forma, en principio, tan simple.»

18/2001 e la legge organica n. 5/2001 e successive modificazioni, e dal momento che il Tribunal Constitucional aveva già confermato la legittimità costituzionale della normativa statale in tale materia riconoscendo come principale fondamento la competenza riconosciuta allo Stato dall'articolo 149, comma primo, n. 13), della Costituzione e come riferimenti complementari il principio di coordinamento della finanza statale previsto dall'articolo 156 così come sviluppato dall'articolo 26, comma primo lettera b), della LOFCA, nonché la competenza esclusiva riservata allo Stato di cui all'articolo 149, comma primo, n. 14, della Costituzione.

La finalità del quinto comma dell'articolo 135 pare così dissipare i dubbi che potevano ancora sorgere in merito alla competenza dello Stato sugli elementi integranti il principio di stabilità di bilancio e ai mezzi destinati a garantire la sua effettività, in particolare per quanto riguarda la determinazione da parte dello Stato stesso degli obiettivi di deficit e di debito delle Comunità autonome e in merito alla disciplina delle sanzioni per eventuali inadempimenti. In questa circostanza lo Stato, da un lato, è vincolato all'adempimento degli obblighi di stabilità di bilancio, ma, dall'altro lato, assume anche la funzione di garante di quell'adempimento da parte degli enti sub-statali. Tuttavia, la consacrazione costituzionale del principio di stabilità di bilancio non dovrebbe poter comportare il disconoscimento del principio di autonomia finanziaria delle Comunità autonome che continua a godere di riconoscimento in base a quanto affermato al comma primo dell'articolo 156 della Costituzione. In questo senso, il Tribunal Constitucional, anche accettando che l'autonomia finanziaria possa avere dei limiti, ha respinto gli interventi che lo Stato effettua mediante controlli rigorosi che non appaiono necessari per assicurare il coordinamento della politica autonoma in un determinato ambito economico con la programmazione effettuata dallo Stato per il livello nazionale nell'esercizio dei poteri che a tal fine gli conferisce la Costituzione.⁶⁴¹ Allo stesso modo sono inaccettabili misure che possano annullare i margini decisionali delle Comunità autonome in merito alle proprie entrate, così come la previsione di controlli generici o indeterminati, nonché l'influenza gerarchica dello Stato nei confronti delle altre amministrazioni.

È necessario fornire interpretazioni secondo le quali entrambi i principi di stabilità dei bilanci e di autonomia finanziaria siano ponderati, senza che le esigenze derivanti da uno possano

⁶⁴¹In tal senso si esprimono le sentenze del Tribunal Constitucional n. 237/1992 e n. 134/2011.

sovrapporre in ogni caso e in forma unilaterale quelle derivanti dall'altro. Tuttavia, a condizione che si rispetti questo minimo, il Tribunal Constitucional ammette tutte le misure previste dalla legislazione statale come applicazione del principio di stabilità dei bilanci, sebbene comportino limiti e condizionamenti nei confronti dell'autonomia finanziaria delle Comunità autonome. La riforma dell'articolo 135 della Costituzione ha poi confermato tale tendenza.

L'articolo 135 della Costituzione è stato attuato mediante la legge organica n. 2/2012 del 27 aprile, la quale mostra che, sebbene dal punto di vista strettamente giuridico la riforma in analisi potrebbe considerarsi non necessaria, essa non può dirsi stata effettuata invano. Infatti la nuova versione della norma ha comportato un importante impulso alla regolamentazione della materia della stabilità dei bilanci. Quanto alla materia di interesse del presente elaborato si può affermare che, dal punto di vista delle Comunità autonome, la legge organica n. 2/2012 pone un limite alla loro autonomia finanziaria che si manifesta in vari ambiti.

In primo luogo, la legge organica n. 2/2012 delinea un principio di stabilità di bilancio che deve essere rispettato da Stato e da Comunità autonome in una forma più stringente rispetto a quanto previsto in ambito europeo. Come regola generale, l'articolo 3, comma secondo, della legge conforma la stabilità dei bilanci delle amministrazioni pubbliche come la situazione di equilibrio o di avanzo strutturale; mentre l'articolo 13, comma secondo, definisce il deficit vietato alle amministrazioni pubbliche, in coerenza con un approccio di tipo strutturale, al netto delle misure eccezionali e temporanee e aggiunge che il deficit strutturale è considerato come il deficit proprio del ciclo. In particolare, questa ultima definizione si rifà a un concetto di stabilità dei bilanci che ammette deficit in specifici esercizi di bilancio, sempre che essi siano compensati da eccedenze ottenute in altri esercizi del medesimo ciclo. Si precisa che dall'articolo 29 della legge organica emerge che il ciclo di bilancio deve coprire un periodo minimo di tre anni.

Sebbene l'articolo 3, comma secondo, della legge organica riproduca le disposizioni di cui all'articolo 3, comma primo, lettera a), del Trattato concernente il *Fiscal Compact*, la verità è che la normativa europea permette, alla successiva lettera b), agli Stati un deficit strutturale massimo annuale corretto per il ciclo dello 0,5% del PIL ai prezzi di mercato senza condizioni. La legge organica spagnola ha trasposto detta previsione in un deficit strutturale corretto per il ciclo, che ammette solamente un deficit pari allo 0,4% del PIL ai prezzi di

mercato o quello stabilito dalla normativa europea ove inferiore, che possa condizionare detto deficit se deriva da riforme strutturali a lungo termine, così come previsto dal comma 2 dell'articolo 11 della legge organica. Inoltre, è interessante notare che la legge organica non ha rispettato, in relazione al citato deficit pari allo 0,4%, la previsione di cui all'articolo 135, comma quinto, lettera a), della Costituzione, la quale affida la distribuzione dei limiti dei deficit tra le diverse amministrazioni, il che sicuramente presuppone che sarà lo Stato l'ente che si avvarrà della possibilità di incorrere nel deficit strutturale.

L'articolo 11, comma terzo, della legge organica riconosce poi le circostanze eccezionali prevista nell'articolo 135, comma quarto, della Costituzione, le quali sono le uniche che permettono un deficit strutturale superiore a quanto stabilito dalla normativa europea. La legge di attuazione tuttavia, nonostante la previsione di cui all'articolo 135, comma quinto, lettera a), della Costituzione, non precisa la definizione di suddette circostanze, ma si limita a riprodurre il dettato costituzionale. Si discosta da quanto previsto dalla Costituzione anche l'articolo 11, comma sesto, della legge organica il quale ha cercato di adempiere al dettato dell'articolo 135, comma quinto, lettera b), che chiede di disciplinare il metodo e il procedimento per calcolare il deficit strutturale, mediante un semplice richiamo agli strumenti utilizzati dalla Commissione europea.

La legge organica poi ha cercato di migliorare la disciplina dettata in materia di debito pubblico mediante la creazione di un principio di sostenibilità finanziaria che l'articolo 4, comma secondo, definisce come la capacità di finanziare gli impegni di spesa presenti e futuri all'interno dei limiti di deficit e di debito pubblico. D'altro canto l'articolo 13 mostra come il principio di sostenibilità finanziaria debba tenere in considerazione il livello massimo del debito delle amministrazioni pubbliche; detta previsione costituisce una novità dal momento che la precedente normativa in materia non prevedeva limitazioni all'indebitamento.

Quanto alla determinazione del debito pubblico, la legge organica ha rispettato le indicazioni poiché all'articolo 13, comma primo, ha riconosciuto il limite del 60% rispetto al PIL espresso in termini nominali e ha distribuito detto limite tra l'amministrazione centrale, per la quota del 44%, le Comunità autonome, per la quota del 13%, e per gli enti locali, per la quota pari del 3%; aggiungendo che il limite di ciascuna Comunità autonoma non avrebbe potuto superare il 13% del proprio PIL e che le percentuali citate si sarebbero dovute correggere in misura proporzionale nel caso di futura modifica dei limiti massimi di debito consentiti

dall'ordinamento europeo agli Stati membri.

La legge organica delinea una disciplina di stabilità di bilancio che si fonda su tre aspetti: il principio di stabilità di bilancio, quello di sostenibilità finanziaria e la regola di spesa. Quest'ultimo elemento viene disciplinato all'articolo 12, il quale riconosce la necessità che tutte le amministrazioni pubbliche rispettino la regola consistente nel fatto che la variazione delle spese computabili non superi il tasso di riferimento della crescita del PIL a medio termine. Tuttavia, se dovesse verificarsi un disequilibrio strutturale nei conti pubblici oppure un debito pubblico superiore all'obiettivo stabilito, la crescita del debito pubblico calcolabile si modulerà conformemente a quanto previsto nei rispettivi piani economici-finanziari e di riequilibrio. Inoltre il medesimo articolo vincola gli incrementi di spesa a modifiche normative che comportino aumenti permanenti di entrate nella quantità equivalente; parallelamente, le modifiche normative che attuano una diminuzione delle entrate obbligano una diminuzione delle spese in misura equivalente. Infine, il reddito così ottenuto dovrà essere integralmente destinato a ridurre il livello di debito. Si è affermato che detta regola ha senso solo ove la Comunità autonoma superi il livello assegnatole perché, se dovesse essere applicata in modo indiscriminato, si verificherebbe un'ingiustificata e sproporzionata limitazione dell'autonomia in materia di spesa.

La materia relativa alle limitazioni di spesa non è prevista in Costituzione e comporta una forte limitazione all'autonomia finanziaria poiché comporta la predeterminazione dell'ammontare e della destinazione delle spese delle amministrazioni pubbliche. La normativa precedente infatti non considerava i vincoli alle spese applicabili alle Comunità autonome. Si può così rilevare che la riforma dell'articolo 135 della Costituzione ha aperto la strada all'estensione delle regole inerenti le limitazioni di spesa alle Comunità autonome. In secondo luogo, la limitazione all'autonomia finanziaria degli enti sub-statali, così come emergente dalla legge organica n. 2/2012, si manifesta nella centralizzazione della determinazione degli obiettivi di deficit e di debito pubblico, nonché del calcolo dei limiti di spesa. La nuova legge infatti ha abbandonato il procedimento negoziato, immaginato nel 2006, tra il livello centrale di governo e le Comunità autonome in merito alla determinazione dell'obiettivo congiunto delle varie Comunità e quello individuale di ciascuna di esse. Secondo la legge organica, invece, la competenza per la determinazione degli obiettivi di stabilità di bilancio e di debito pubblico, anche delle singole Comunità, spetta al Governo;

così come spetta al Ministero dell'economia e della concorrenza calcolare il tasso di riferimento di crescita del PIL a medio termine, in coerenza con i metodo utilizzati dalla Commissione europea, che rappresenta il parametro per stabilire le regole inerenti i limiti di spesa dello Stato e degli enti sub-statali. In questo modo, la partecipazione delle Comunità autonome alla determinazione dei propri vincoli di deficit e di debito si riduce alla loro partecipazione ai pareri forniti da parte del Consiglio di politica fiscale e finanziaria, mentre nessun intervento delle stesse si riscontra per quanto riguarda la fissazione dei tassi di riferimento nella determinazione delle regole di spesa. Inoltre si deve osservare che spetta al Ministero delle finanze e delle amministrazioni pubbliche il controllo relativo all'adempimento degli obiettivi posti per la tutela della stabilità di bilancio e di debito pubblico, nonché delle regole sulle spese.

In terzo luogo, non può non sottolinearsi l'influenza che la novella può avere sull'elaborazione dei bilanci delle Comunità autonome. La legge organica n. 2/2012 infatti ritiene applicabile anche a queste ultime i principi generali dettati in materia di redazione e gestione dei bilanci pubblici, quali quello di pluriannualità, di trasparenza, di efficienza nella ripartizione e nell'utilizzo delle risorse pubbliche, di responsabilità e lealtà istituzionale. Inoltre la medesima legge impone alle Comunità il rispetto di altre norme, di carattere anche concreto, alcuna delle quali possono dirsi espressione dei sopra citati principi. Le Comunità, quindi, devono sviluppare un bilancio a medio termine che copra un periodo minimo di tre anni e che contenga i parametri stabiliti nella legge organica stessa, devono approvare un limite massimo di spese non finanziarie che delinea il tetto massimo di riparto delle risorse, devono prevedere un fondo di emergenza per soddisfare esigenze imprevedibili di carattere non discrezionale e devono destinare l'eventuale disavanzo di bilancio a ridurre l'indebitamento netto. Tale ultima regola, così come precedentemente affermato in merito alla norma di cui all'articolo 12, comma quinto, si deve applicare solamente nel caso in cui l'indebitamento di una Comunità autonoma sorpassi il limite ad essa assegnato, posto che una sua applicazione senza il rispetto di questo crisma comporterebbe un'ingiustificata e sproporzionata compressione dell'autonomia finanziaria degli enti sub-statali. Le Comunità autonome poi sono obbligate a prevedere, tra le proprie norme in materia di bilancio, gli strumenti e i procedimenti necessari per realizzare l'applicazione dei principi contenuti nella legge organica; è attribuito al Governo la competenza per garantire il rispetto di detti principi

e per stabilire un meccanismo di coordinamento per garantire la loro effettiva applicazione. Infine, merita di essere analizzata la questione inerente alle conseguenze dell'inadempimento degli obiettivi di deficit e di debito, nonché della regola in materia di vincoli di spesa. La legge organica n. 2/2012 infatti, così come auspicato dalla dottrina precedentemente alla riforma, ha sensibilmente inasprito le conseguenze derivanti da eventuali inadempimenti da parte delle amministrazioni, dal momento che prevede una scala di gravità crescente che, al suo ultimo gradino, contempla sanzioni e l'esecuzione forzata dei mezzi necessari per ristabilire l'equilibrio di bilancio come previsto dall'articolo 155 della Costituzione. I mezzi previsti dalla legge organica si suddividono in tre classi: mezzi preventivi, correttivi e coercitivi, i quali corrispondono a diverse fattispecie; in vari casi i mezzi citati si intersecano tra di loro, in modo che l'inadempimento degli obiettivi perseguiti per certi mezzi permette di adottare i mezzi del gradino superiore. In ogni caso, spetta al Ministero delle finanze e delle amministrazioni pubbliche di svolgere la funzione di proposta, informazione e direzione per l'applicazione dei mezzi citati. In una visione d'insieme si può osservare un insieme articolato di mezzi ispirati, per la loro maggior parte, alla normativa europea, alla disciplina in materia di bilancio anteriore alla riforma, alla LOFCA e alla stessa Costituzione.

Si può concludere affermando che la riforma dell'articolo 135 della Costituzione spagnola ha rappresentato il punto di partenza per la realizzazione della normativa inerente la materia della stabilità di bilancio che ha portato all'emanazione della legge organica n. 2/2012 per mezzo di tre punti fondamentali: l'incremento delle obbligazioni derivanti dal principio di stabilità di bilancio, la centralizzazione dei procedimenti volti alla fissazione e al controllo degli obiettivi di deficit e di debito che devono essere rispettati da tutte le amministrazioni pubbliche e l'intensificazione dei mezzi previsti in caso di inadempimento nel raggiungimento di tali obiettivi. Una normativa siffatta ha provocato così una sensibile diminuzione delle possibilità di adottare una politica di bilancio propria da parte delle Comunità autonome. Questo aspetto si concretizza in vari fattori, quali i vincoli dettati per tutela degli obiettivi di deficit e di debito pubblico, la necessità di rispettare la regola inerente i limiti di spesa, la mancanza di effettiva partecipazione alla determinazione delle decisioni dello Stato in merito alla fissazione dei massimali di deficit e di debito pubblico del complesso delle Comunità autonome oppure di ciascuna di esse, l'obbligo di redigere e gestire il bilancio sulla base delle regole previste dalla medesima legge organica e la sottoposizione al sistema di mezzi e

sanzioni sempre previsti dalla legge organica.

Alla luce di quanto affermato, pare che in tale ambito le Comunità autonome siano immaginate come enti di natura meramente esecutiva e strumentale, la cui funzione è ridotta alla determinazione delle misure dirette alla realizzazione degli obiettivi di deficit e di debito imposti dal Ministero delle finanze e delle amministrazioni pubbliche nell'ambito delle sue competenze. Appare così palese la contraddizione tra questo tipo di impostazione e le competenze che dovrebbero essere attribuite alle Comunità autonome spagnole, che impedisce che il punto di vista di detti enti in tale materia possa essere omesso senza causare importanti conflitti politici, dovendosi così immaginare negoziazioni politiche al di fuori di quanto previsto espressamente dalla legge organica.

La legge organica è così concepita come una garanzia contro le Comunità autonome in un contesto nel quale appaiono quali principali responsabili della situazione di disequilibrio di bilancio di cui soffre lo Stato spagnolo.⁶⁴² Una delle conseguenze più importanti della nuova normativa in analisi è rappresentata dal fatto che i suoi effetti non si limitano all'elaborazione e alla gestione dei bilanci delle Comunità autonome, ma condizionano anche in modo diretto le politiche di quelle Comunità che vogliono esercitare le proprie competenze negli ambiti materiali concreti.

La diminuzione delle facoltà di spesa pubblica, inerente agli obiettivi di diminuzione del deficit e del debito pubblico, non può fare a meno di influenzare le competenze delle Comunità autonome, quali sanità, educazione, cultura, servizi sociali e infrastrutture, che rappresentano la voce di spesa più alta all'interno dei loro bilanci. Inoltre, nel contesto attuale, fortemente influenzato dalla crisi economica, la limitazione delle spese può rappresentare un ostacolo al normale funzionamento delle istituzioni autonome.

È importante sottolineare l'importanza del Ministero dell'economia e delle finanze che, con la sua attività, determina i limiti di deficit e di debito che devono rispettare le Comunità autonome, ottenendo in tal modo un significativo strumento per condizionare l'esecuzione del bilancio di queste ultime, dal momento che l'imposizione di obiettivi molto stringenti comporta la probabile attivazione dei mezzi preventivi, coercitivi e correttivi previsti dalla legge organica n. 2/2012 e precedentemente illustrati. Il condizionamento delle politiche locali nelle materie di competenza delle Comunità autonome si accentua, in primo luogo,

⁶⁴²CARRASCO DURÁN 2013, a p. 199, contesta questa impostazione affermando che «algo que, por cierto, se demuestra erróneo, si se compara el déficit y la deuda de aquellas con el del Estado.»

grazie alla prassi del Governo centrale di cercare di bloccare, legislativamente o giurisdizionalmente, le norme delle Comunità autonome che stabiliscono meccanismi di riscossione delle imposte o di raccolta di somme derivanti dal risparmio di spesa diversi da quelli immaginati dal Governo e, in secondo luogo, per mezzo della dipendenza di cui attualmente soffrono gli enti sub-statali per il sostegno finanziario straordinario dello Stato.

Alla luce di quanto affermato può rinvenirsi un cortocircuito nelle relazioni tra Stato e Comunità autonoma, che comporta dei rischi per entrambi. Lo Stato può, imponendo obiettivi particolarmente rigorosi, condizionare i bilanci degli enti sub-statali e le loro politiche di settore; tuttavia, se il rigore è tale da comportare un diffuso inadempimento da parte delle Comunità autonome, lo Stato corre il rischio di mostrare la propria incapacità di applicare a un numero significativo di enti i mezzi più severi tra quelli previsti dalla legge organica n. 2/2012, il che porterebbe il nucleo centrale della normativa all'inefficacia. Nella pratica il Governo utilizza i controlli inerenti al Fondo di liquidità regionale come un metodo più efficace per controllare i progressi delle finanze delle Comunità autonome.

Si può arrivare a sostenere che lo Stato ha ceduto all'Unione europea le proprie competenze in materia di politica monetaria ed economica e che detta cessione di sovranità si riflette, per quanto riguarda le Comunità autonome, in una restrizione della loro autonomia finanziaria. Questo ultimo criterio subisce così un doppio condizionamento derivante sia dall'ordinamento europeo sia dalle norme statali, in relazione al nuovo principio di stabilità di bilancio che ha subito una vera modifica, in senso restrittivo, del proprio significato.

Occorre poi precisare che lo Stato appare quale unico responsabile dell'adempimento degli obiettivi legati al deficit e al debito pubblico di fronte alle istituzioni europee e, sulla base di questo, esso assume il ruolo di ideatore e garante dei mezzi per garantire il rispetto degli impegni assunti. In particolare il livello centrale di governo assume la funzione di trasporre nei confronti degli enti sub-statali gli obiettivi fissati in ambito europeo e di controllare che effettivamente essi vengano rispettati. Comunità autonome e altri enti territoriali sono così l'ultimo tassello del meccanismo relativo al principio del pareggio di bilancio. Essi si trovano di fronte alla necessità di inquadrare lo sviluppo della propria politica di bilancio e delle proprie competenze di settore nell'ambito degli obiettivi di deficit e di debito, concretizzato da parte dello Stato sulla base di quanto previamente disciplinato dall'Unione europea, e di sottomettersi all'attuazione della vigilanza e del controllo dell'adempimento di detti obiettivi

previsti dalla normativa statale.

Il nuovo modo di intendere i vincoli di bilancio dovrebbe comportare una modifica specialmente intensa degli Statuti di autonomia, i quali avevano cercato di implementare le competenze delle Comunità autonome in materia di politica sociale. Detti Statuti devono infatti essere applicati in un contesto completamente differente rispetto a quando essi sono stati approvati. Attualmente infatti ci si trova in un contesto di crisi economica nel quale l'azione delle amministrazioni pubbliche deve essere subordinata agli obiettivi di deficit e di debito pubblico impostati in linea generale da parte dell'Unione europea e agli strumenti dettati a livello interno da parte della legge dello Stato. In un contesto siffatto l'attività delle Comunità autonome, e le relative politiche di bilancio, economica e settoriale, può ancora essere conforme alla lettera degli Statuti di autonomia, ma detta attività è molto diversa da quella che il legislatore immaginava nel corso della deliberazione e dell'approvazione dei citati Statuti. Pertanto, da più punti di vista, si può osservare che in Spagna la cessione di sovranità nei confronti dell'Unione europea per quanto riguarda la materia della politica economica si trasforma, a livello interno, in una pesante limitazione all'autogoverno che dovrebbe essere garantito alle Comunità autonome.⁶⁴³

Concludendo si può sottolineare una certa somiglianza tra Italia e Spagna, quanto al pericolo di limitazione dell'autodeterminazione degli enti sub-statali a causa dell'introduzione dei vincoli europei in materia di finanza pubblica. In entrambi i paesi, a differenza di quanto affermato per il Belgio, lo Stato mantiene un ruolo fondamentale nel delineare il sistema della finanza pubblica senza coinvolgere i livelli inferiori di governo. Se, per l'introduzione nell'ordinamento della c.d. regola d'oro, il Belgio ha scelto uno strumento legislativo che coinvolge a pieno gli enti sub-statali, Italia e Spagna affidano tale compito a una riforma costituzionale e alla relativa legislazione ordinaria, in modo tale da rispettare maggiormente i dettami comunitari ma restringendo ancora una volta gli spazi di autonomia immaginati per gli enti decentrati.

643CARRASCO DURÁN 2013, pp. 169 e ss..

3. I riflessi dei vincoli finanziari sull'autonomia degli enti sub-statali

Le congiunture economiche verificatesi negli ultimi anni hanno condotto a un ripensamento del controllo da parte dell'Unione europea in materia di finanza pubblica. La crisi economica ha condotto all'implementazione dei vincoli di bilancio che l'ordinamento europeo pretende di imporre direttamente in capo agli Stati membri e indirettamente alle loro articolazioni interne. La valorizzazione degli scambi e la tutela del mercato interno, possibili solo in presenza di una finanza pubblica solida all'interno dei vari Stati membri, sono stati considerati obiettivi così fondamentali da richiedere l'introduzione delle regole in materia di pareggio di bilancio nelle disposizioni costituzionali nazionali, o in quelle aventi analogo tenore.

L'indagine svolta ha consentito di evidenziare che paesi simili, quali quelli oggetto di comparazione del presente studio, hanno affrontato l'introduzione dei vincoli suddetti in maniera differente. Se il Belgio ha considerato primario il rispetto degli enti decentrati e ha scelto uno strumento legislativo in grado di coinvolgerli a costo di rischiare di non soddisfare a pieno i dettami comunitari, Spagna e Italia hanno sminuito il ruolo delle autonomie. Questi ultimi infatti, oltre a inserire in Costituzione la c.d. regola d'oro come richiesto dall'Unione, hanno attribuito esclusivamente al legislatore statale il compito di disciplinare la normativa di dettaglio in materia. Si assiste così a una completa esclusione dei livelli inferiori di governo per quanto riguarda la modulazione delle regole inerenti i vincoli di finanza pubblica, i quali però sono operanti anche in capo a questi ultimi. In questo modo si crea un'ulteriore contraddizione tra soggetti che impongono le regole e soggetti che devono rispettarle, senza poter intervenire nella fase legislativa. L'autodeterminazione degli enti sub-statali quindi, soprattutto in Spagna e in Italia, viene di fatto inibita anche per quanto riguarda le decisioni in materia di finanza pubblica.

I vincoli in materia di bilancio pubblico sono cogenti anche per quanto riguarda gli enti sub-statali, a prescindere che questi collaborino o meno alla formazione delle relative regole. L'ordinamento europeo, infatti, è vincolante non solo per gli Stati membri ma anche per le loro articolazioni interne, sebbene la diretta responsabilità sia attribuita da parte delle istituzioni comunitarie solo in capo ai livelli centrali di governo. L'Unione quindi consente agli Stati membri di modulare la forma di Stato come meglio ritengono, ma, allo stesso tempo, impone vincoli di bilancio cogenti per tutti i livelli di governo in via diretta o indiretta. In questa situazione la proclamata autonomia degli enti sub-statali viene messa in discussione

ancora una volta, sia in campo finanziario sia in campo tributario. Se infatti appare evidente che la limitazione in oggetto interviene direttamente per quanto riguarda la fase della gestione delle spese, in realtà questa emerge fortemente anche in fase del reperimento delle risorse, poiché l'equilibrio di bilancio richiede che l'esercizio dell'autonomia tributaria venga sempre modulato in base alle spese da sostenere.

Sembra che la crisi economica, per mezzo dei conseguenti vincoli posti in materia di finanza pubblica, abbia ulteriormente inibito le istanze all'autodeterminazione degli enti sub-statali. Elementi di carattere contingente potrebbero aver messo così in discussione le scelte operate dagli ordinamenti in ordine alla propria struttura, le quali dimostrerebbero così di essere legate al mutevole contesto storico piuttosto che a valori superiori e intrinseci dell'ordinamento stesso.

Conclusioni

I risultati della ricerca effettuata, in merito alle facoltà di autodeterminazione degli enti sub-statali nell'attuale contesto europeo, non possono che considerarsi allarmanti. La scelta verso il decentramento dei modelli di finanza pubblica nazionali non obbligatoriamente è la migliore, né la più efficiente; tuttavia la preoccupazione nasce dall'aver evidenziato una forte contraddizione tra premesse storiche e costituzionali con il concreto formularsi della fiscalità dei livelli inferiori di governo. Il problema che emerge con forza non riguarda tanto la valutazione dell'attuale assetto istituzionale, bensì lo scollamento tra voluto e realizzato: ben potrebbero valutarsi Stati a ispirazione centralista, ma non un'applicazione di un modello che si ritiene essere caratterizzato in un dato modo ma che, in realtà, se ne distacca fortemente.

Il punto di partenza della presente indagine, e cioè le evoluzioni storiche di Spagna, Belgio e Italia, nonché l'analisi delle rispettive Costituzioni, ha consentito di ritenere che in quei paesi le spinte verso il decentramento degli enti sub-statali fossero di grande importanza. Le forze latamente politiche e l'ordinamento, in generale, parevano pronti per una compiuta attribuzione di competenze in campo sia amministrativo sia finanziario sia tributario in capo ai livelli inferiori di governo. Sono stati prescelti tre Stati membri aventi un simile modello di riparto, cooperativo a finanza funzionale di tipo debole o aperto, in modo da poter valutare i risultati in modo coerente, senza essere ingannati da divergenze strutturali. Caratteristica fondamentale di questo tipo di modello è il prevedere l'autonomia degli enti decentrati in Costituzione in modo più o meno pregnante, conferendo a una successiva legge ordinaria la determinazione della disciplina di dettaglio in merito alla realizzazione della loro struttura finanziaria e tributaria. Questa impostazione potrebbe far ritenere che vi siano ampie possibilità per i livelli inferiori di governo di poter godere di una effettiva autonomia, tanto che l'interpretazione dottrina e politica per lungo tempo ha creduto vi fossero effettivamente le premesse per la costruzione di un vero e proprio sistema decentrato.

Già l'analisi delle varie strutture nazionali, tuttavia, ha condotto a valutazioni completamente differenti. In ciascuno degli Stati oggetto di comparazione, sebbene in modo non identico, si è potuta constatare la mancata compiuta attuazione dei modelli di origine storica e costituzionale. L'intervento importantissimo delle rispettive Corti costituzionali ha fortemente contribuito all'inibizione delle istanze verso l'autonomia e il decentramento. Le medesime infatti hanno

determinato taluni principi che, dato l'attuale assetto, non potevano condurre alla piena realizzazione del modello. Si ricorda, quale criterio fondamentale, quello relativo al *ne bis in idem*, nel senso del divieto per gli enti sub-statali di utilizzare, quali presupposti nella propria attività impositiva, fatti già coperti da tributi statali. Questo, oltre all'attribuzione al livello centrale del governo e del coordinamento della finanza pubblica nel suo complesso, ha provocato una fortissima limitazione per gli enti sub-statali che hanno visto relegare a spazi limitati la proclamata autonomia nei loro confronti.

Si percepisce, in tal modo, una forte contraddizione tra attribuzioni amministrative e finanziarie. Se, in tutti i paesi oggetto di studio, la fornitura di beni e servizi ai cittadini è assegnata al livello di governo più vicino ad essi, il mancato riconoscimento di una piena autonomia agli enti sub-statali deve essere consapevolmente inteso. Alle basi delle istanze c.d. regionaliste o c.d. federaliste si pone la ricerca del circolo virtuoso tra sacrificio tributario e valutazione, mediante il consenso, dei soggetti che amministrano le entrate e le spese. Se permane il decentramento delle funzioni amministrative ma non quello finanziario e tributario, tale nesso si spezza ed entra in crisi il concetto di territorialità quale limite alla selezione dei soggetti chiamati al prelievo tributario in virtù del sostentamento della collettività. Non si vuole affermare che non possano esistere modelli di riparto che attribuiscono i compiti amministrativi alle autonome e le decisioni in capo tributario e finanziario al livello centrale, ma si vuole sostenere che un siffatto modello dovrebbe essere immaginato in modo consapevole. L'analisi degli ordinamenti in oggetto, invece, conduce a ritenere che tale scollamento tra decentramento amministrativo e decentramento finanziario è il risultato di un percorso né lineare né consapevole e, come tale, esso risulta essere foriero di contraddizioni e perplessità.

Risulta inevitabile chiedersi se ci si sarebbe potuto aspettare un risultato differente: sebbene le premesse costituzionali proponessero un modello aperto alla realizzazione di un sistema della finanza dei livelli inferiori di governo davvero decentrato, si può in realtà sostenere che esse contenessero già in nuce la sconfitta di quanto immaginato. La previsione costituzionale dei principi soltanto e l'attribuzione al legislatore ordinario del compito di determinare il concreto atteggiarsi del sistema hanno infatti concesso allo Stato centrale un ruolo predominante rispetto alle proprie articolazioni interne.

Gli enti decentrati non vedono limitati le proprie facoltà solo in campo nazionale, ma

subiscono anche una forte influenza da parte dell'ordinamento europeo. In campo fiscale, infatti, sia per quanto riguarda i tributi armonizzati sia per quanto riguarda quelli non armonizzati, l'Unione detta regole e principi che riducono ulteriormente i già scarsi margini di intervento dei livelli inferiori di governo. Nell'analisi di tale fenomeno è emerso che il concetto stesso di territorialità in campo europeo si distacca da quello derivante dalle premesse dogmatiche e nazionali tradizionali. L'Unione ha come obiettivo principe la compiuta realizzazione di un mercato interno, dove devono essere tutelate la concorrenza e le libertà economiche fondamentali, e di conseguenza si atteggia il principio di territorialità. Esso non rispecchia il fondamento in base al quale richiedere il sacrificio tributario in un'ottica di co-finanziamento delle spese collettive, ma pone l'accento sulla ricerca di uno spazio entro il quale merci, persone e capitali possono circolare liberamente in una visione più propriamente mercantile. Questo, in ultima analisi, rispecchia anche un diverso modo di intendere la stessa funzione tributaria: se le tradizioni nazionali la collegano alla necessità di ripartire le spese per la sopravvivenza della collettività, l'ordinamento comunitario pone l'attenzione sulla stessa perlopiù per controllare che essa non comprometta il mercato interno e le libertà fondamentali. Pare così che la possibilità stessa di un dialogo in questo campo sia eliminata, dal momento che territorialità e funzione tributaria sono posti, dagli ordinamenti nazionali ed europeo, su piani concettualmente differenti.

Le conclusioni di questa contraddizione per gli enti sub-statali si rispecchiano in un'ulteriore compromissione delle proprie facoltà. La sicura applicabilità della disciplina comunitaria ai livelli inferiori di governo, proprio al fine di creare un unico spazio di realizzazione del mercato interno, comporta che anche essi debbano rispettare le norme positive e le interpretazioni da essa derivante. In questo modo, gli spazi di intervento concessi in ambito nazionale sono più volte occupati dagli interventi comunitari che, pur formalmente lasciando gli Stati membri liberi di decidere come strutturare il proprio modello di riparto interno, finiscono per influire pesantemente sulla fiscalità degli enti decentrati. Anche in questo caso occorre chiedersi se ci si sarebbe potuti aspettare qualcosa di diverso. Nonostante le obiezioni poste, soprattutto in passato, in merito all'intervento dell'Unione in situazioni di interesse meramente nazionale, è necessario riflettere su quello che da sempre è stato il principale obiettivo comunitario: la realizzazione del mercato. L'evoluzione da un mercato comune a un mercato interno, analogo a quello di uno stato nazionale tradizionalmente inteso, è stata solo

un'esplicitazione di ciò che già in nuce era presente nell'idea comunitaria. La piena tutela della concorrenza e delle libertà fondamentali, infatti, non ammette limitazioni in tutto lo spazio europeo, dal momento che ostacoli a circolazione e scambi in campo esclusivamente nazionale sono in grado di minare la realizzazione del mercato in modo non dissimile da quanto sarebbe nei rapporti tra Stati membri. Anche in ambito europeo, quindi, le premesse di tutela e di rispetto delle articolazioni interne non vengono rispettate se esse risultano contrastanti con altri obiettivi fondamentali.

Ulteriori aspetti da analizzare, per comprendere a pieno la contraddizione insita nell'attuale struttura della fiscalità degli enti sub-statali, sono l'attribuzione di responsabilità nel caso di inadempimento degli obblighi comunitari e i vincoli dettati in materia di bilanci pubblici, argomenti distinti ma tra loro collegati.

Quanto al profilo dell'addebito della responsabilità, si sottolinea che la permanente irresponsabilità diretta dei livelli inferiori di governo nei confronti delle istituzioni comunitarie può condurre a una loro limitata presa di coscienza dell'importanza del ruolo dell'Unione anche per gli ambito di competenza degli stessi. Allo stesso tempo, l'intervento dei livelli centrali di governo con strumenti sostitutivi o risarcitori in caso di violazione di obblighi comunitari e la diretta responsabilità di ciascun ente nei confronti dei singoli comportano ulteriori vincoli per gli enti decentrati.

Dall'altro punto di vista, poi, vincoli comunitari emergono con forza sempre maggiore in materia di controllo della finanza pubblica. La crisi economica che ha caratterizzato gli ultimi anni ha condotto a un ripensamento della tenuta finanziaria delle economie pubbliche degli Stati membri e della loro influenza sulla realizzazione del mercato interno. Ancora una volta, quindi, l'obiettivo di tutela della concorrenza e delle libertà fondamentali ha imposto regole e limiti influenti anche sui livelli inferiori di governo. Le scelte dei vari Stati membri si sarebbero potute atteggiare in vari modi, così come emerso dall'analisi delle reazioni di Belgio, Italia e Spagna; in questa circostanza, infatti, solo alcuni hanno posto la debita attenzione agli enti sub-statali, anche a costo di divergenze dal modello europeo, mentre in altri casi l'intervento del legislatore centrale ha imposto agli enti decentrati vincoli ancora maggiori di quelli richiesti dall'Unione.

Concludendo si può sostenere che, a discapito delle proclamate premesse dettate dall'evoluzione storica e dagli ordinamenti positivi sia nazionali sia comunitari, la

realizzazione di un modello di finanza pubblica ispirata ai criteri dell'autonomia e del decentramento non può dirsi compiuto. Questo, già presagibile sia per la struttura degli Stati membri sia per i principi fondamentali che animano l'ordinamento europeo, conduce a una pericolosa contraddizione tra voluto e realizzato, per la quale ci si chiede quali conseguenze possano emergere per il sostentamento stesso della collettività e la conseguente fornitura di beni e servizi ai singoli.

Indice degli autori

ALFANO 2007: Roberta Alfano, “Il tributo regionale sul passaggio del gas metano attraverso il territorio della Regione Sicilia: cronaca di una morte annunciata”, in *Rivista di diritto tributario*, 11/2007, p. 320

ALTIERI 2013: Enrico Altieri, “Prime impressioni sulla giurisdizione del giudice amministrativo in materia di Aiuti di Stato”, in *Rivista di diritto tributario*, 2/2013, p. 197

ÁLVAREZ MARTÍNEZ 2010: Joaquín Álvarez Martínez, “La financiación de las Comunidades Autónomas en España: una perspectiva general”, in Agostino Ennio La Scala (a cura di), *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, Torino: Giappichelli editore, 2010, p. 237

AMATUCCI 1988: Andrea Amatucci, “Autonomia finanziaria e tributaria (voce)”, in *Enciclopedia giuridica*, vol. IV, tomo I, Roma: Istituto della Enciclopedia Italiana fondata da Giovanni Treccani, 1988

AMATUCCI 2000: Fabrizio Amatucci, “I vincoli posti dalla giurisprudenza comunitaria nei confronti della disciplina nazionale del rimborso d'imposta”, in *Rivista di diritto tributario*, 3/2000, p. 291

AMATUCCI 2002: Fabrizio Amatucci, "Autonomia finanziaria e tributaria (voce)", in *Enciclopedia giuridica*, vol. IV, tomo I, Roma: Istituto della Enciclopedia Italiana fondata da Giovanni Treccani, 2002, p. 1

AMATUCCI 2007: Fabrizio Amatucci, “L'impatto dei principi comunitari sulla nuova fiscalità locale”, in Fabrizio Amatucci e Guido Clemente di San Luca (a cura di), *I principi costituzionali e comunitari del federalismo fiscale*, Torino: Giappichelli, 2007, p. 59

AMATUCCI 2010: Fabrizio Amatucci (a cura di), *Il nuovo sistema degli Enti locali*, II ed., Torino: Giappichelli, 2010

AMATUCCI 2013: Fabrizio Amatucci, “Il riconoscimento del potere delle Regioni di riduzione e azzeramento dell'aliquota IRAP”, in *Rassegna tributaria*, 5/2013, p. 1093

AMOROSINO-LANTIERI 1982: Vittorio Amorosino, Alfredo Lantieri, *Le tasse nella storia: i tributi dall'antichità ad oggi*, Roma: Edizioni dell'Ateneo, 1982

ANGELINI-BENVENUTI 2013: Francesca Angelini, Marco Benvenuti, “Il federalismo belga alla luce della sesta riforma dello Stato”, in *Istituzioni del federalismo*, 1/2013, p. 181

ANGIOLILLO 2008: Lucia Carmen Angiolillo, “L'autonomia tributaria degli Enti locali: dall'inquadramento dogmatico-normativo alle problematiche interpretative ed attuative alla luce della Riforma del Titolo V della Costituzione”, in *La finanza locale*, 1-2, 2008, p. 123

ANTONINI 2004: Luca Antonini, “Dal federalismo legislativo al federalismo fiscale”, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, LXIII/3/I/2004, p. 400

ANTONINI 2005: Luca Antonini, “Sussidiarietà fiscale. La frontiera della democrazia”, in *Federalismi.it*, 20/2005

ANTONINI 2007: Luca Antonini, “Sussidiarietà fiscale come criterio di ripartizione delle competenze tra i diversi livelli di governo”, in Fabrizio Amatucci, Guido Clemente di San Luca (a cura di), *I principi costituzionali e comunitari del federalismo fiscale*, Torino: Giappichelli, 2007, p. 27

ANTONINI 2008: Luca Antonini, “Una importante sentenza sul federalismo fiscale innovativa oltre il caso di specie”, in *Rivista di diritto finanziario*, 3/2008, p. 59

ANTONINI 2012: Luca Antonini, “Federalismo fiscale e Costituzione: una valutazione complessiva della attuazione della legge n. 42 del 2009”, in *Regionalismo fiscale tra*

autonomie locali e diritto dell'Unione europea, atti dal convegno Taormina 27-28 aprile 2012, Fondazione Antonio Uckmar, p. 9

ANTONINI-BARBERO 2007: Luca Antonini, Matteo Barbero, “Apertura della Corte di Giustizia sulla fiscalità regionale di vantaggio”, in *Quaderni costituzionali*, 1/2007, p. 184

ANTONINI-BARBERO-PIN 2005: Luca Antonini, Matteo Barbero, Andrea Pin, “La legge organica spagnola sulla finanza delle Comunità autonome: spunti utili per il federalismo fiscale italiano”, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, LXIV/1/1/2005, p. 87

ARACHI-BALDINI 2015: Giampaolo Arachi, Massimo Baldini (a cura di), *La finanza pubblica italiana*, Bologna: Il Mulino, 2015

AUTENNE 2009: Jacques Autenne, *L'Europe face à la régionalisation fiscale: compétence, concurrence, compétitivité et efficacité*, Bruxelles: Bruylant, 2009

AZZARITI 2012: Ilaria Azzariti, “Disapplicazione del «condono tombale» per assicurare l'integrazione tra normativa comunitaria e disciplina interna”, in *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 12/2012, p. 944

AZZARITI 2015: Ilaria Azzariti, “Poteri istruttori della Commissione UE per l'esame di Aiuti di Stato concessi in caso di calamità naturali”, in *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2/2015, p. 171

BAGGIO 2009: Roberto Baggio, *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Milano: Giuffrè editore, 2009

BAGGIO 2014: Roberto Baggio, “Territorialità del tributo (voce)”, in *Diritto on line – Treccani* (22 ottobre 2015)

BALAGUER CALLEJÓN 2008: Francisco Balaguer Callejón, “Lo Stato Autonómico spagnolo: la stagione delle riforme”, in Antonio D'Antena (a cura di), *I cantieri del federalismo in Europa*, Milano: Giuffrè, 2008, p. 333

BALAGUER CALLEJÓN 2014: Francisco Balaguer Callejón, "Autonomia finanziaria e pluralismo territoriale in Spagna nel contesto della crisi economica", in Silvio Gambino (a cura di), *Il federalismo fiscale in Europa*, Milano: Giuffrè, 2014, p. 73

BALDIN-ANTONINI 1999: Serena Baldin, Laura Antonini, “La ripartizione delle competenze nell'ordinamento federale belga alla luce del principio di sussidiarietà”, in Angelo Rinella, Leopoldo Coen, Roberto Scarciglia (a cura di), *Sussidiarietà e ordinamenti costituzionali. Esperienze a confronto*, Padova: CEDAM, p. 149

BARBERO 2007: Matteo Barbero, “Decentramento fiscale e vincoli comunitari: in particolare, la questione della fiscalità di vantaggio alla luce del divieto di Aiuti di Stato”, in *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, 5/2007, p. 993

BARNABEI-MONTANARI 2015: Guglielmo Barnabei, Giacomo Montanari, *Tributi propri e autonomie locali*, Padova: Primicier editore, 2015

BASILAVECCHIA 2009 a: Massimo Basilavecchia, “La fiscalità di sostegno nella prospettiva federalista”, in *Corriere Tributario*, 13/2009, p. 983

BASILAVECCHIA 2009 b: Massimo Basilavecchia, “L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione europea”, in *Rivista di diritto tributario*, 4/2009, p. 361

BASTIDA 2004: Francisco J. Bastida, "Il sistema finanziario regionale spagnolo", in *Le istituzioni del federalismo*, 5/2004, p. 903

BATISTONI FERRARA-BELLÉ 2009: Franco Batistoni Ferrara, Brunella Bellé, *Corso di diritto finanziario*, II ed., Padova: CEDAM, 2009

BENVENUTI 2012: Marco Benvenuti, "Il contesto attuale e l'inquadramento storico. Belgio" in Raffaele Bifulco (a cura di), *Ordinamenti federali comparati*, vol. II (America Latina, India, Europa, Unione Europea), Torino: Giappichelli editore, 2012, p. 37

BERTI 2007: Giorgio Berti, "Sovranità (voce)", in *Annali I, 2007 – Enciclopedia del diritto*, Milano: Giuffrè, 2007

BERTOLISSI 2012 a: Mario Bertolissi, "Rapporto tributario e Costituzione: un appunto", in *Studi in onore di Gaspare Falsitta*, Padova: CEDAM, 2012

BERTOLISSI 2012 b: Mario Bertolissi, "Stato sociale e federalismo fiscale", in *Regionalismo fiscale tra autonomie locali e diritto dell'Unione europea, atti dal convegno Taormina 27-28 aprile 2012*, Fondazione Antonio Uckmar, p. 29

BIAGI 2006: Federico Biagi, "Il modello di federalismo spagnolo alla luce delle Riforme del 2001: quali spunti per l'Italia?", in *Riv. dir. Fin.*, 2/2006, p. 308

BIFULCO 1995: Raffaele Bifulco, *La cooperazione nello Stato unitario composto*, Padova: CEDAM, 1995

BIFULCO 1997: Raffaele Bifulco, "Forme di Stato composto e partecipazione dei livelli regionali alla formazione della volontà statale sulle questioni comunitarie", in *Dir. Un. Eur.*, 1-2/1997, p. 101

BILANCIA 2002: Paola Bilancia, "Regioni ed attuazione del diritto comunitario", in *Le istituzioni del federalismo*, 1/2002, p. 49

BIZIOLI 2000: Gianluigi Bizzioli, "Potestà tributaria statale, competenza tributaria della Comunità europea e ... competenza tributaria della Corte di giustizia: il caso Saint-Gobain", in *Rivista di diritto tributario*, 10/2000, p. 179

BIZIOLI 2002: Gianluigi Bizioli, “Prevalenza e diretta efficacia delle decisioni in tema di Aiuti di Stato nell'ordinamento tributario interno fra questioni nuove (art. 117, comma 1, cost.) e questioni teoriche ancora irrisolte (la rilevanza della riserva in materia di prestazioni patrimoniali imposte ex art. 23 cost.) (Nota a Cass. sez. tribut. 10 dicembre 2002 n. 17564)”, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1/2004, p. 16

BIZIOLI 2008: Gianluigi Bizioli, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Padova: CEDAM, 2008

BIZIOLI 2012: Gianluigi Bizioli, *L'autonomia finanziaria e tributaria regionale*, Torino: Giappichelli, 2012

BLANCO DALMAU 2011: Antonio Blanco Dalmau, “Las competencias fiscales de las CC. AA. y el derecho de la UE”, in Francisco Escribano López, Adolfo Martín Jiménez, Francisco M. Carrasco González, Alfonso Sanz Clavijo (coordinadores), *El impacto del derecho de la UE en el poder tributario de las CC. AA.*, Cizur Menor: Aranzadi, 2011, p. 33

BOCCACCIO 2012: Marco Boccaccio, “Compensazione degli obblighi di servizio pubblico e Aiuti di Stato: una analisi economica”, in *Riv. dir. Fin.*, 4/2012, p. 459

BORIA 2013: Pietro Boria, “La potestà regolamentare e l'autonomia tributaria degli enti locali”, in *Rivista di diritto tributario*, 5/2013, p. 409

BUCCICO 2009: Buccico Clelia, “Alcuni spunti di riflessione sull'attuazione del federalismo fiscale”, in *Rassegna tributaria*, 5/2009, p. 1301

BUCCICO 2013: Clelia Buccico, “I benefici fiscali per le aree colpite da calamità naturali”, in *Diritto e pratica tributaria*, 5/2013, p. 1095

BURATTI 2010: Carlo Buratti, “Prime valutazioni sulla nuova fiscalità dei Comuni”, in *Rassegna tributaria*, 5/2010, p. 1273

CALIANDRO 2004: Francesco Caliandro, “Poteri sostitutivi, obblighi comunitari ed assetto delle fonti normative dopo la riforma del Titolo V della Costituzione”, in *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, 2004, p. 435

CANNIZZARO 2013: Susanna Cannizzaro, “Rinvio alla Corte di giustizia UE sulla natura di Aiuto di Stato dell'aggio di riscossione”, in *Corriere Tributario*, 20/2013, p. 1596

CAPONI 2014: Remo Caponi, “La Corte costituzionale tedesca e la crisi dell'eurozona - salvaguardare l'euro con ogni mezzo? Il primo rinvio pregiudiziale della Corte costituzionale tedesca”, in *Giornale di diritto amministrativo*, 5/2014, p. 469

CARDILLO 2012: Mario Cardillo, “Il ruolo dei Comuni nell'applicazione del principio di sussidiarietà fiscale”, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2/2012, p. 345

CARINCI 2004: Carinci Andrea, “Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione europea”, in *Rassegna tributaria*, 4/2004, p. 1201

CARINCI 2006: Andrea Carinci, “Autonomia impositiva degli enti sub statali e divieto di Aiuti di Stato”, in *Rassegna tributaria*, 5/2006, p. 1785

CARINCI 2010 a: Andrea Carinci, “L'imposta sugli scali della Regione Sardegna: ulteriori indicazioni della Corte di Giustizia sui limiti comunitari all'autonomia tributaria regionale”, in *Rassegna tributaria*, 1/2010, p. 278

CARINCI 2010 b: Andrea Carinci, “Il divieto di Aiuti di Stato quale limite all'autonomia tributaria degli enti infrastatali”, in *Giurisprudenza delle imposte. Rassegna di dottrina 2005-2009*, vol. LXXXIII, Roma: ed. Assonime, 2010, p. 367

CARINCI 2012: Andrea Carinci, “Autonomia tributaria e vincoli comunitari”, in *Regionalismo fiscale tra autonomie locali e diritto dell'Unione europea, atti dal convegno Taormina 27-28 aprile 2012*, Fondazione Antonio Uckmar, p. 85

CARRASCO DURÁN 2013: Manuel Carrasco Durán, “Estabilidad presupuestaria y Comunidades autónomas”, in *REAF*, 18/2013, p. 169

CARRASCO GONZÁLEZ 2011: Francisco M. Carrasco González, “Ayudas de Esatato, poder tributario y Regiones: el criterio de la selectividad territorial”, in Francisco Escribano López, Adolfo Martín Jiménez, Francisco M. Carrasco González, Alfonso Sanz Clavijo (coordinadores), in *El impacto del derecho de la UE en el poder tributario del las CC. AA.*, Cizur Menor: Aranzadi, 2011, p. 181

CARRILLO 2007: Marc Carrillo, "Il nuovo Statuto di autonomia della Catalogna", in *Giurisprudenza costituzionale*, 4/2007, p. 3297

CAVAZZUTI-DI PIETRO 1994: Filippo Cavazzuti, Adriano Di Pietro, “Fisco e sistemi fiscali” (voce), in *Estratto dal volume IV della Enciclopedia delle Scienze Sociali*, istituto della Enciclopedia Italiana fondata da Giovanni Treccani, 1994

CECCHETTI 2012: Marcello Cecchetti, “Legge costituzionale n. 1 del 2012 e Titolo V della Parte II della Costituzione: profili di contro-riforma dell'autonomia regionale e locale”, in *Federalismi.it*, 24/2012

CECI 2013: Emanuele Ceci, “Impôt sur les revenus, Nouvelle régularisation fiscale: fin d'étape?”, in *Revue Générale de Fiscalite*, 7/2013, p. 22

CENTORE 2012: Paolo Centore, “La specialità dell'IVA a confronto con le altre imposizioni indirette”, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 1/2012, p. 63

CEVASCO 2011: Daniela Cevasco, “La suprema Corte applica il principio della Corte di giustizia al caso “Olimpiclub””, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 6/2011, p. 1195

CHITI 2012: Edoardo Chiti, “Le istituzioni europee, la crisi e la trasformazione costituzionale dell'Unione”, in *Giornale di diritto amministrativo*, 7/2012, p. 783

CIARLO 2002: Pietro Ciarlo, “La tassa sul tubo: ovvero del federalismo impazzito”, in *Quaderni costituzionali*, 2002, p. 808

CIMBOLINI 2013: Luciano Cimbolini, “Pareggio di bilancio ed enti locali. Il contenuto delle norme attuative e le prime riflessioni sul tema”, in *Azienditalia*, 7/2013, p. 533

CIPOLLA 2006: Giuseppe Maria Cipolla, “Accise (voce)”, in Sabino Cassese (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, vol. I, Milano: Giuffrè, 2006, p. 72

CLARICH 2012: Marcello Clarich, “Federalismo fiscale e federalismo amministrativo”, in *Giornale di diritto amministrativo*, 1/2012, p. 105

COCIANI 2011: Simone Francesco Cociani, “Le basi della perequazione nel federalismo fiscale”, in *Rassegna tributaria*, 1/2011, p. 53

COLLADO YURITA-MOZO: Miguel Ángel Collado Yurrita, Gracia María Luchena Mozo (directores), *Derecho Financiero Y Tributario. Parte General*, Barcelona: Atelier, III ed., 2013

COLLADO YURRITA 2010: Miguel Ángel Collado Yurrita (director), *Temas prácticos de Derecho Tributario*, Barcellona: Atelier, 2010

COPPOLA 2014: Paola Coppola, “Un esempio emblematico di snaturamento di un regime di fiscalità di vantaggio: l’uso distorto della Tax Expenditure per il rilancio della competitività delle città”, in *Rassegna Tributaria*, 3/2014, p. 531

CORASANITI 2012: Giuseppe Corasaniti, "Territorialità del presupposto e ripartizione del gettito: il caso delle imposte sulle assicurazioni", in *Regionalismo fiscale tra autonomie locali e diritto dell'Unione europea, atti dal convegno Taormina 27-28 aprile 2012*, Fondazione Antonio Uckmar, p. 95

COSTA 2013: Paolo Costa, "Riflessioni su alcuni aspetti teorici della territorialità", in *Costituzionalismo.it*, 1/2013

COVINO 2005: Fabrizia Covino, "Costituzione e federalismo fiscale in nove ordinamenti dell'Unione Europea", in *Federalismi.it*, 16/2005

COVINO 2010: Fabrizia Covino, "Modelli costituzionali di riparto finanziario nella prospettiva di diritto comparato", in *Rassegna Tributaria*, 6/2010, p. 1695

CUERVAS-MONS MARTÍNEZ 2013: Miguel Ángel Cuervas-Mons Martínez, "Fuentes del Derecho Tributario", in Miguel Ángel Collado Yurrita - Garcia María Luchena Mozo (dir.), *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Barcellona: Atelier, 2013, p. 155

D'AMICO 2012: Natale D'Amico, "Il pareggio di bilancio in Costituzione", in *Giornale di diritto amministrativo*, 10/2012, p. 929

D'AURO 2008: Argentino D'Auro, "L'avvio del federalismo fiscale in Italia dopo l'approvazione del disegno di legge delega concernente l'attuazione dell'art. 119 della Costituzione", in *Il fisco*, 43/2008, p. 1

DAMIANI 2011: Mario Damiani, "Riforma del fisco municipale tra esigenza di autonomia finanziaria e tributaria", in *Corriere tributario*, 28/2011, p. 2289

DASSESE 2015: Marc Dassese, "Décisions fiscales définitives contraires au droit communautaire. Le salut viendra-t-il de la Roumanie?", in *Revue Générale de Fiscalité*, 6/2015, p. 2

DE CICCO – CULTRERA 2007 (DE CICCO – CULTRERA 2007: Antonio De Cicco – Gualtiero Cultrera, “Accise (voce)” in *Digesto delle discipline privatistiche. Sezione commerciale*, Torino: UTET, 2008 p. 5

DE FINA 1988: De Fina Silvio, "Autonomia (voce)", in *Enciclopedia giuridica*, vol. IV, tomo I, Roma: Istituto della Enciclopedia Italiana fondata da Giovanni Treccani, 1988, p. 1

DE FOY 2015: Gilles De Foy, “Un arrêt européen qui vient à la rescousse des non-résidents français propriétaires de biens immeubles en France”, in *Revue Générale de Fiscalite*, 6/2015, p. 21

DE LAME 2014: Jean De Lame, “Le Parlement avant le big bang fiscal de 2014”, in *Revue Générale de Fiscalite*, 1/2014, p. 2

DE MITA 2009: Enrico De Mita, *Le basi costituzionali del “federalismo fiscale”*, Milano: Giuffré, 2009

DE VALLES 1957: Arnaldo De Valles, "Autonomia (voce)", in Antonio Azara e Ernesto Eula (diretto da), *Novissimo Digesto Italiano*, vol. I, tomo II, Torino: UTET, 1957, p. 1559

DE' CAPITANI DI VIMERCATE 2012: Paolo De' Capitani di Vimercate, “Il federalismo fiscale negli Stati Uniti d'America”, in *Regionalismo fiscale tra autonomie locali e diritto dell'Unione europea, atti dal convegno Taormina 27-28 aprile 2012*, Fondazione Antonio Uckmar, p. 117

DEL FEDERICO 1994: Lorenzo Del Federico, “Il finanziamento delle autonomie locali: linee di tendenza e principi generali tra dettato costituzionale e legislazione ordinaria”, in Mario Leccisotti, Pasquale Marino, Leonardo Perrone (a cura di), *L'autonomia finanziaria degli Enti Locali territoriali*, Roma: ETI, 1994, p. 99

DEL PRADO MONTOYA LÓPEZ 2013: MARÍA DEL PRADO MONTOYA LÓPEZ, "El Poder Tributario", in Miguel Ángel Collado Yurrita - Garcia María Luchena Mozo (dir.), *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Barcellona: Atelier, 2013, p. 179

DELL'ATTI 2012: Antonio Dell'Atti, "Gli Aiuti di Stato alle banche in tempo di crisi", in *Concorrenza e mercato*, 0/2012, p. 569

DELLA CANANEA 2008: Giacinto Della Cananea, "Autonomie regionali e vincoli comunitari", in Valerio Ficari, Lucia Giovanelli e Giuliana G. Carboni (a cura di), *Gestione delle risorse e finanziamento degli Enti locali territoriali. Atti della giornata di studio svoltasi a Sassari il 13 ottobre 2006*, Torino: Giappichelli editore, 2008, p. 73

DELPÉRÉE 1993: Francis Delpérée, *La Constitution federale du 5 mai 1993*, Bruxelles: Bruylant, 1993

DEPRÈ 1996: Sébastien Depré, "La Cooperazione", in Francis Delpérée, *L'ordinamento federale belga*, Torino: Giappichelli, 1996, p. 177

DI PIETRO 1998 b: Adriano Di Pietro, "Tributi comunali" (voce), in *Enciclopedia giuridica*, XXXI, Roma: Treccani, 1998

DI PIETRO 2005: Adriano Di Pietro (a cura di), *Atti societari ed imposizione indiretta. Dalle Direttive comunitarie alla nuova riforma tributaria*, Padova: CEDAM, 2005

DI PIETRO 2006: Adriano Di Pietro, "Federalismo e devoluzione nella recente riforma costituzionale: profili fiscali", in *Rassegna tributaria*, 1/2006, p. 245

DI PIETRO 2008: Adriano Di Pietro, "Autorità e consenso nel riparto infrastatale dei poteri impositivi", in Salvatore La Rosa (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano: Giuffrè, 2008, p. 25

DI PIETRO 2009: Adriano Di Pietro, “Tutela del contribuente, primato del diritto comunitario e rimborso tributario”, in Thomas Tassani (a cura di), *Attuazione del tributo e diritti del contribuente in Europa*, Roma: Aracne ed., 2009, p. 13

DI PIETRO 2012 a: Adriano Di Pietro, “Il consenso all'imposizione e la sua legge”, in *Rassegna Tributaria*, 1/2012, p. 11

DI PIETRO 2012 b: Adriano Di Pietro, I vuoti d'imposta (Aiuti di Stato, agevolazioni e condoni): l'altra faccia del vulnus al principio di eguaglianza tributaria tra diritto interno e dell'Unione Europea”, in *Studi in onore di Gaspare Falsitta*, Padova: CEDAM, 2012, p. 213

DI PIETRO 2012 c: Adriano Di Pietro, “Federalismo fiscale e nuova governance europea”, in *Governo della finanza pubblica e federalismo fiscale*, Bari: Cacucci ed., 2012, p. 119

DI PIETRO 2012 d: Adriano Di Pietro, “L'autonomia tributaria regionale tra imposizioni e compartecipazioni”, in *Regionalismo fiscale tra autonomie locali e diritto dell'Unione europea, atti dal convegno Taormina 27-28 aprile 2012*, Fondazione Antonio Uckmar, p. 131

DORIGO 2003: Stefano Dorigo, “L'efficacia delle decisioni della Commissione in materia di Aiuti Stato secondo la Corte di Cassazione: nuovi orizzonti nei rapporti tra ordinamento comunitario comunitario e nazionale”, in *Rassegna tributaria*, 3/2003, p. 1099

DORIGO 2010: Stefano Dorigo, “La Corte di Giustizia e la “tassa sul lusso” della Regione Sardegna: rilevanza comunitaria dei controlimiti e ulteriore compressione della sovranità fiscale dello Stato”, in *Rivista di diritto tributario*, 3/2010, p. 85

FALSITTA 2009: Gaspare Falsitta, *Corso istituzionale di diritto tributario*, III ed., Padova: CEDAM, 2009

FANELLI 2011: Roberto Fanelli, “L'addizionale regionale strumento efficace del federalismo”, in *Corriere tributario*, 25/2011, p. 2032

FAVILLI 2013: Chiara Favilli, “Ancora una riforma delle norme sulla partecipazione dell'Italia alla formazione e all'attuazione delle politiche dell'Unione europea”, in *Rivista di diritto internazionale*, 3/2013, p. 701

FEDELE 2010: Andrea Fedele, “Federalismo fiscale e riserva di legge”, in *Rassegna Tributaria*, 6/2010, p. 1525

FEDELE 2011: Andrea Fedele, “L'imposizione immobiliare. Dalla metafora della “fonte” all'intenzionalità del risultato produttivo”, in *Rivista di Diritto Tributario*, vol. XXI, 2011, p. 535

FICARI 2002: Valerio Ficari, ““Scintille” di autonomia tributaria regionale e limiti interni e comunitari”, in *Rassegna tributaria*, 4/2002, p. 1226

FICARI 2007: Valerio Ficari, “L'autonomia normativa tributaria degli enti locali e la legge Finanziaria 2007”, in *Rassegna Tributaria*, 3/2007, p. 883

FICARI 2008: Valerio Ficari, “L'autonomia normativa tributaria degli enti locali: prospettive e novità legislative”, in Valerio Ficari, Lucia Giovanelli e Giuliana G. Carboni (a cura di), *Gestione delle risorse e finanziamento degli Enti locali territoriali. Atti della giornata di studio svoltasi a Sassari il 13 ottobre 2006*, Torino: Giappichelli, 2008, p. 5

FICHERA 2010: Franco Fichera, “Federalismo fiscale e Unione europea”, in *Rassegna tributaria*, 6/2010, p. 1538

FICHERA 2014: Franco Fichera, “Calamità naturali, principi costituzionali e agevolazioni fiscali”, in *Rassegna Tributaria*, 6/2014, p. 1214

FONZO-DE SANTIS 2012: Fonzo, De Santis, “La Corte di Giustizia e gli Aiuti di Stato”, in *Il lavoro nella giurisprudenza*, 4/2012, p. 396

FORTE 2000: Francesco Forte, *Principi di economia pubblica*, Milano: Giuffrè, IV ed., 2000

FOX 2012: Thomas Fox, “L'esperienza del federalismo fiscale nell'ordinamento tedesco”, in *Regionalismo fiscale tra autonomie locali e diritto dell'Unione europea, atti dal convegno Taormina 27-28 aprile 2012*, Fondazione Antonio Uckmar, p. 133

FRANK 1982: Frank, “La regionalizzazione del Belgio”, in *Rivista trimestrale di diritto pubblico*, 2/1982, p. 625

FRANSONI 2004: Guglielmo Frasoni, *La territorialità nel diritto tributario*, Milano: Giuffrè, 2004

FRANSONI 2006: Guglielmo Frasoni, “Gli aiuti di Stato fra autonomia locale e capacità contributiva”, in *Rivista di diritto tributario*, 11/2006, p. 249

FRANSONI 2011 a: Giuglielmo Frasoni, “Il presupposto dei tributi regionali e locali. Dal precetto costituzionale alla legge delega”, in *Rivista di diritto tributario*, 3/2011, p. 267

FRANSONI 2011 b: Guglielmo Frasoni, “La territorialità dei tributi regionali e degli enti locali”, in *Federalismi.it*, 22/2011

FRANSONI 2012: Frasoni Guglielmo, “L'efficacia della legge tributaria nel tempo e nello spazio”, in Augusto Fantozzi (a cura di) *Diritto Tributario*, IV edizione, Torino: UTET, 2012

FRANSONI-RUSSO 2010 a: Guglielmo Frasoni, Pasquale Russo, “Coordinamento del sistema tributario”, in *Rassegna Tributaria*, 6/2010, p. 1575

FRANSONI-RUSSO 2010 b: Guglielmo Frasoni, Pasquale Russo, “Ripartizione delle basi imponibili e principi di coordinamento del sistema tributario”, in *Rassegna tributaria*, 6/2010, p. 1575

FREGNI 2013: Maria Cecilia Fregni, “Problemi e prospettive dell’Unione fiscale europea”, in *Rassegna Tributaria*, 5/2013, p. 1061

GALLO 1979: Franco Gallo, *L’autonomia tributaria degli Enti locali*, Bologna: Il Mulino, 1979

GALLO 2000: Franco Gallo, “Mercato unico e fiscalità: aspetti giuridici del coordinamento fiscale”, in *Rassegna tributaria*, 3/2000, p. 725

GALLO 2002 a: Franco Gallo, “Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione”, in *Rassegna tributaria*, 2/2002, p. 585

GALLO 2002 b: Franco Gallo, “Federalismo fiscale e ripartizioni delle basi imponibili tra Stato, Regioni ed Enti locali”, in *Rassegna tributaria*, 6/2002, p. 2007

GALLO 2004: Franco Gallo, “Giustizia sociale e giustizia fiscale tra decentramento e globalizzazione”, in *Rivista di diritto tributario*, 10/2004, p. 1069

GALLO 2005: Franco Gallo, “Ancora in tema di autonomia tributaria delle Regioni e degli Enti locali nel nuovo Titolo V della Costituzione”, in *Rassegna Tributaria*, 4/2005, p. 1033

GALLO 2006: Franco Gallo, “Ordinamento comunitario, ordinamenti nazionali e principi fondamentali tributari”, in *Diritto e pratica tributaria*, 6/2006, p. 11137

GALLO 2012 a: Franco Gallo, “I principi del federalismo fiscale”, in *Regionalismo fiscale tra autonomie locali e diritto dell’Unione europea, atti dal convegno Taormina 27-28 aprile 2012*, Fondazione Antonio Uckmar, p. 141

GALLO 2012 b: Franco Gallo, “I principi del federalismo fiscale”, in *Diritto e pratica tributaria*, 1/2012, p. 1

GALLO 2013: Franco Gallo, "Politiche europee, finanza e fiscalità per le aree danneggiate", in *Rassegna tributaria*, 6/2013, p. 1215

GALLO 2014 a: Franco Gallo, "Il principio costituzionale di equilibrio di bilancio e il tramonto dell'autonomia finanziaria degli enti territoriali", in *Rassegna tributaria*, 6/2014, p. 1199

GALLO 2014 b: Franco Gallo, "Giustizia sociale e giustizia fiscale nella prospettiva dell'unificazione europea", in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1/2014, p. 1

GALLO 2014 c: Franco Gallo, "L'applicazione del principio di sussidiarietà tra crisi del disegno federalista e tutela del bene comune", in *Rassegna Tributaria*, 2/2014, p. 207

GARCÍA BERRO 2011: Florián García Berro, "Aspectos conflictivos del Artículo 108 del la Ley del mercado de valores a luz del derecho del la Unión europea", in Francisco Escribano López, Adolfo Martín Jiménez, Francisco M. Carrasco González, Alfonso Sanz Clavijo (coordinadores), *El impacto del derecho de la UE en el poder tributario del las CC. AA.*, Cizur Menor: Aranzadi, 2011, p. 299

GARCÍA GUERRERO 2008: JOSÉ LUIS GARCÍA GUERRERO, "Lo Stato autonomico, evoluzione e qualche conclusione sulla prima riforma integrale di alcuni Statuti", in *Federalismi.it*, 18/2008

GARCÍA HEREDIA 2011: Alejandro García Heredia, "La compatibilidad con el derecho del la Unión europea del impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos", in Francisco Escribano López, Adolfo Martín Jiménez, Francisco M. Carrasco González, Alfonso Sanz Clavijo (coordinadores), *El impacto del derecho de la UE en el poder tributario del las CC. AA.*, Cizur Menor: Aranzadi, 2011, p. 307

GIANGRANDE 2011: Giuseppe Giangrande, “Nuovi orientamenti giurisprudenziali sul tema del federalismo fiscale”, in *Diritto e pratica tributaria*, 2/2011, p. 20389

GIANNINI 1959: Giannini Massimo Severo, "Autonomia. b) Teoria generale e diritto pubblico (voce)", in *Enciclopedia del diritto*, vol. IV, Milano: Giuffr , 1959, p. 356

GIANNOLA 2010: Adriano Giannola, “Dualismo trasferimenti e perequazione: dove va il sistema Italia?”, in *Rassegna tributaria*, 6/2010, p. 1639

GIOVANARDI 2008: Andrea Giovanardi, “Riflessioni critiche sulla ripartizione delle competenze legislative in materia tributaria tra Stato e Regioni alla luce della sentenza della Corte Costituzionale sui tributi propri della Regione Sardegna”, in *Rassegna Tributaria*, 5/2008, p. 1424

GIOVANARDI 2009: Andrea Giovanardi, “Federalismo fiscale” (voce), in *Enciclopedia giuridica*, XIV, Roma: Treccani, 2009

GIOVANARDI 2010: Giovanardi Andrea, “La fiscalit  delle Regioni a statuto ordinario nell’attuazione del federalismo fiscale”, *Rassegna tributaria*, 6/2010, p. 1617

GIOVANNINI 2003: Alessandro Giovannini, “Normazione regionale in materia tributaria”, in *Rassegna tributaria*, 4/2003, p. 1165

GIR N REGUERA: Emilia Gir n Reguera, *Esperienza e prospettive del regionalismo in Spagna*, in www.crdc.unige/docs/articles/Emilia.pdf (15 aprile 2015)

GNES 2013: Matteo Gnes, “La partecipazione dell’Italia alla formazione e attuazione della normativa europea”, in *Giornale di diritto amministrativo*, 5/2013, p. 463

GOZI 2003: Sandro Gozi, “Regioni europee e processi decisionali dell’Unione: quale equilibrio? I casi di Belgio, Spagna, Germania e Regno Unito”, in *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, 2003, p. 339

GREGGI 2008: Marco Greggi, “Tributi regionali e vincoli comunitari: i limiti europei alla potestà impositiva regionale (quando il controllo di compatibilità comunitaria passa anche attraverso la Corte Costituzionale)”, in *Rassegna tributaria*, 5/2008, p. 1448

HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS: Juan Manuel Herrero De Egaña Espinosa De Los Monteros (coordinador), *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Cizur Menor: editorial Aranzandi, 2008

IAVAGNILIO 2006: Michele Iavagnilio, “La definizione dell'IRAP secondo le conclusioni dell'avvocato generale UE”, in *Corriere tributario*, 20/2006, p. 1566

INGROSSO 2012: Manlio Ingrosso, “La pronuncia pregiudiziale della Corte di giustizia sulle agevolazioni fiscali alle cooperative italiane”, in *Rassegna Tributaria*, 2/2012, p. 529

ISTVAN 2007: Simon Istvan, “Hungary – National Report”, in *Journal of International Law*, 15/2007, Issue 2, p. 341

JORIO-GAMBINO-D'IGNAZIO 2009: Jorio Ettore, Gambino Silvio, D'Ignazio Guerino, *Il federalismo fiscale: commento articolo per articolo alla legge 5 maggio 2009, n. 42*, Rimini: Maggioli editore, 2009

KLEINBARD 2007: Edward D. Kleinbard, “Throw Territorial Taxation From the Train”, in *Tax Notes*, 5/2007, p. 547

LA SCALA 2010, Agostino Ennio La Scala, “Autonomia tributaria regionale e fiscalità di vantaggio: un caso recente in Sicilia”, in *Rassegna tributaria*, 2/2010, p. 449

LAMY-DE MUNCK-D'ALAYER-VERMER 2013: Luc Lamy, Alexandre De Munck, Sébastien D'alayer, Thomas Vermer, “Impôt des non-résidents. La réforme de l'impôt des non-résidents”, in *Revue Générale de Fiscalité*, 7/2013, p. 4

LAROMA JEZZI 2003: Philip Laroma Jezzi, "Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale sugli Aiuti fiscali", in *Rassegna Tributaria*, 3/2003, p. 1074

LENAERTS 2012: Koen Lenaerts, "The law of the European Union and the exercise by regions of their tax powers", in *Fiscal federalism in the European Union. UE presidency department of finance and budget*, Groep de Boek Departement Larcier Gent, 2012, p. 15

LEROY 2008: LEROY MICHEL, "Il federalismo belga", in Antonio D'Antena (a cura di), *I cantieri del federalismo in Europa*, Milano: Giuffrè, 2008, p. 59

LO CONTE 2014: Giustino Lo Conte, "Equilibrio dei bilanci delle Regioni e degli Enti locali: prime indicazioni della Corte Costituzionale – il commento", in *Giornale di diritto amministrativo*, 11/2014, p. 1068

LONGOBARDI 2009: Ernesto Longobardi, *Economia tributaria*, II ed., Milano: McGraw-Hill, 2009

LOPEZ 2003: J. Martin Lopez, "Aiuti di Stato, agevolazioni fiscali territoriali e potere tributario forale spagnolo", in *Giurisprudenza delle imposte*, 4-5/2003, p. 1370

MALHERBE-TRAVERSA 2010: Malherbe Jacques – Traversa Edoardo, "Il federalismo fiscale in Belgio", in Agostino Ennio La Scala (a cura di), *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, Torino: Giappichelli, 2010, p. 217

MANGANELLI 1998: Manganelli, "Territorialità dell'imposta", in *Digesto disc. priv. sez. comm. XV*, Torino, 1998

MARCHESSOU 2010: Philippe Marchessou, "Le conseguenze fiscali del Trattato di Lisbona", in *Rassegna tributaria*, 3/2010, p. 595

MARINO 2006: Giuseppe Marino, "Territorialità del tributo (voce)", in Sabino Cassese (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, vol. VI, Milano: Giuffrè, 2006, p. 5892

MARONGIU 2001: Marongiu Gianni, *Storia dei tributi degli Enti locali (1861-2000)*, Padova: CEDAM, 2001

MARONGIU 2005: Gianni Marongiu, "Secondo l'avvocato generale l'IRAP è contraria alle norme comunitarie", in *Corriere tributario*, 16/2005, p. 1274

MARONGIU 2009: Gianni Marongiu, "Tributi locali. Difficoltà attuative per la realizzazione del federalismo fiscale", in *Corriere tributario*, 23/2009, p. 1823

MARONGIU 2010: Gianni Marongiu, "Federalismo fiscale: un progetto ambizioso per una realtà difficilissima", in *Corriere Tributario*, 47/2010, p. 3893

MARONGIU 2012: Gianni Marongiu, "Alla ricerca di nuove regole fiscali: spinte ideali e stato di necessità", in *Studi in onore di Gaspare Falsitta*, Padova: CEDAM, 2012

MARTÍNEZ LAGUNA 2011: Félix Daniel Martínez Laguna, "LA Reforma del artículo 135 de la Constitución española: efectos y consecuencias jurídicas de la Reforma", in *RJUAM*, 24, 2011-II, p. 119

MARTÍNEZ PISÓN-COLLADO YURRITA-ZORNOZA PÉREZ 2010: Juan Arrieta Martínez Pisón Miguel Ángel Collado Yurrita Juan Zornoza Pérez (directores), *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Cizur Menor: Aranzadi, 2010

MASTROMARINO 2013: Anna Mastromarino, *Belgio*, Bologna: Il mulino, 2013

MEDINA GUERRERO 2011: Manuel Medina Guerrero, "Límites del Derecho de la Unión europea al reparto del poder tributario en los Estados miembros. Perfiles constitucionales y estatutarios", in Francisco Escribano López, Adolfo Martín Jiménez, Francisco M. Carrasco

González, Alfonso Sanz Clavijo (coordinadores), *El impacto del derecho de la UE en el poder tributario del las CC. AA.*, Cizur Menor: Aranzadi, 2011, p. 23

MELICA 2006: Luigi Melica, "Sussidiarietà (voce)", in Sabino Cassese (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, vol. VI, Milano: Giuffrè, 2006, p. 5844

MELIS 2009: Giuseppe Melis, "La delega sul federalismo fiscale e la cosiddetta "fiscalità di vantaggio": profili comunitari", in *Rassegna Tributaria*, 4/2009, p. 997

MELIS-PERSIANI 2013: Giuseppe Melis, Alessio Persiani, "Trattato di Lisbona e sistemi fiscali", in *Diritto e pratica tributaria*, 2/2013, p. 267

MENDELLA 2005: Fabio Massimo Mendella, "Riforma fiscale e finanza locale. Federalismo e fonti di finanziamento delle Regioni", supplemento a *Diritto e Giustizia*, 40/2005, Milano: Giuffrè, 2005

MICELI 2009: Rossella Miceli, *Indebito comunitario e sistema tributario interno. Contributo allo studio del rimborso d'imposta secondo il principio di effettività*, Milano: Giuffrè, 2009

MICELI 2010: Rossella Miceli, "Federalismo fiscale e responsabilità comunitaria degli enti territoriali: riflessioni e prospettive", in *Rassegna tributaria*, 6/2010, p. 1671

MICELI 2014 a: Miceli Rossella, *Federalismo fiscale e principi europei. Spazi di autonomia, livelli di responsabilità e modelli di federalismo*, Milano: Giuffrè, 2014

MICELI 2014 b: Rossella Miceli, "Autonomia tributaria degli Enti territoriali minori e Fiscal Compact: la rilevanza dei vincoli finanziari", in *Rivista di diritto tributario*, 10/2014, p. 1067

MICHELI 1973: Gian Antonio Micheli, "Legge (diritto tributario)", in *Enc. Dir.*, XXIII, Milano, 1973, p. 1092

MISCALI 2010: Mario Miscali, “Contributo allo studio dei profili costituzionali del principio di sussidiarietà fiscale”, in *Rivista di diritto tributario*, 10/2010, p. 949

MISCALI 2011: Mario Miscali, “Contributo allo studio dei profili costituzionali del principio di sussidiarietà”, in *Rivista di diritto tributario*, 10/2011, p. 949

MONE 2010: Daniela Mone, “La legge n. 42 del 2009 e la violazione dei principi costituzionali”, in *Costituzionalismo.it*, 2/2010

MORENO GONZÁLEZ 2011: Saturnina Moreno González, “Reflexiones sobre el poder tributario de las CC. AA. y la prohibición de Ayudas de Estado”, Francisco Escribano López, Adolfo Martín Jiménez, Francisco M. Carrasco González, Alfonso Sanz Clavijo (coordinadores), *El impacto del derecho de la UE en el poder tributario del las CC. AA.*, Cizur Menor: Aranzadi, 2011, p. 211

MUSSELLI 2002: Lucia Musselli, “L'imposta comunale sulle antenne paraboliche come misura di discriminazione “indiretta” tra prestazione di servizi televisivi: il fine (di tutela urbanistica-ambientale) non giustifica i mezzi”, in *Rivista giuridica dell'edilizia*, 3/2002, p. 551

NAGEL 2004: Klaus-Jürgen Nagel, “L'intervento delle Regioni nella politica europea. Un'analisi comparata”, in *Le istituzioni del federalismo*, 1/2004, p. 43

NAPOLITANO 2012: Giulio Napolitano, “La nuova governance economica europea: il meccanismo di stabilità e il Fiscal Compact”, in *Giornale di diritto amministrativo*, 5/2012, p. 461

NICOLAI 2009: Nicolai Marco, *Finanza pubblica: autonomia finanziaria, vincoli di bilancio, strumenti di finanziamento*, Milano: ETAS, 2009

NIKIFARAVA 2004: Nikifarava Khelena, “L’autonomia tributaria delle Regioni e degli Enti Locali: lo stato di attuazione dell’art. 119 Cost. alla luce della giurisprudenza della Corte Costituzionale”, in *Le istituzioni del federalismo*, 6/2004, p. 955

OLIVETTI 2007: Marco Olivetti, “Il federalismo asimmetrico belga e le sue recenti evoluzioni”, in Guerrino D'Ignazio (a cura di), *Integrazione europea e asimmetrie regionali: modelli a confronto*, Milano: Giuffrè ed., 2007, p. 63

OLIVIERI 2014: Silvia Olivieri, “Osservatorio comunitario - Compatibilità con il diritto UE di una normativa nazionale che assoggetta cumulativamente all’IVA e a un tributo speciale la gestione di slot machines con possibilità di vincite limitate”, in *Le società*, 1/2014, p. 121

PAJNO 2003: Alessandro Pajno, “Il rispetto dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario come limite alla potestà legislativa nel nuovo Titolo V della Costituzione”, in *Le istituzioni del federalismo*, 2003, p. 813

PENNELLA 2004: Nicola Pennella, “Tributi propri delle Regioni e Riforma del Titolo V della Costituzione: congelamento delle potestà legislative soltanto in capo alle Regioni?”, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 12/2004, p. 1118

PEREZ 2003: Perez Rita, “La finanza pubblica”, in Sabino Cassese (a cura di) *Trattato di diritto amministrativo. Diritto amministrativo speciale*, 1/2003, p. 587

PEREZ 2007: Perez Rita, “L’autonomia finanziaria degli Enti territoriali”, in *Rassegna tributaria*, 1/2007, p. 54

PEREZ 2009: Perez Rita, “La legge delega sul federalismo fiscale”, in *Giornale di diritto amministrativo*, 8/2009, p. 809

PEREZ 2012 a: Rita Perez, “Il controllo della finanza pubblica”, in Sabino Cassese (a cura di), *La nuova costituzione economica*, V ed., Bari: GLF editori Laterza, 2012, p. 291

PEREZ 2012 b: Rita Perez, “La nuova governance economica europea: il meccanismo di stabilità e il Fiscal Compact”, in *Giornale di diritto amministrativo*, 5/2012, p. 461

PEREZ 2012 c: Rita Perez, “Il pareggio di bilancio in Costituzione”, in *Giornale di diritto amministrativo*, 10/2012, p. 929

PEREZ 2013: Rita Perez, “La chiusura della procedura d'infrazione per deficit eccessivi”, in *Giornale di diritto amministrativo*, 8-9/2013, p. 882

PERIROLO 2014: Marco Peirolo, “Acquisizione indiretta di immobili non soggetta a IVA”, in *L'IVA*, 5/2014, p. 25

PERRONE 2004: Perrone Leonardo, “La sovranità impositiva tra autonomia e federalismo”, *Rivista di diritto tributario*, 14/2004, p. 1173

PERRONE 2010: Leonardo Perrone, “I tributi regionali propri derivati”, in *Rassegna tributaria*, 6/2010, p. 1597

PETRILLO 2009: Giovanna Petrillo, “La Corte di Giustizia e l'autonomia tributaria degli Enti territoriali”, in *Rassegna Tributaria*, 3/2009, p. 879

PEVERINI 2011: Luca Peverini, “Presupposto, soggettività passiva e capacità contributiva nelle accise: riflessione a margine di una recente sentenza della Corte Costituzionale”, in *Rivista di diritto tributario*, 5/2011, p. 449

PICA 2003: Federico Pica, “Le compartecipazioni nella riforma del Titolo V della Costituzione”, in *Rassegna tributaria*, 2/2003, p. 1233

PICIOCCHI-GAMBINO 2014: Pietro Piciocchi, Chiara Gambino, “L'imposta comunale sugli immobili e la nuova imposta municipale propria”, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 6/2014, p. 21162

PIZZANELLI 2003: Giovanna Pizzanelli, “Libera prestazione di servizi, cittadinanza europea, principio di non discriminazione e responsabilità per inadempimento dello Stato unitariamente considerato: il caso della disciplina italiana sull'ingresso a musei gestiti da Regioni ed Enti locali”, in *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, 2003, p. 1564

PIZZONIA 2005: Giuseppe Pizzonia, “Aiuti di Stato mediante benefici fiscali ed efficacia nell'ordinamento interno delle decisioni negative della Commissione UE. Rapporti tra precetto comunitario e procedure fiscali nazionali”, in *Riv. dir. Fin.*, 3/2005, p. 384

PIZZONIA 2012: Giuseppe Pizzonia, “Agevolazioni fiscali per le cooperative, Aiuti di Stato, ruolo dei giudici nazionali”, in *Riv. dir. Fin.*, 3/2012, p. 57

POGGESCHI 2011: Giovanni Poccheschi, "L'autonomia controllata: la sentenza del Tribunale Costituzionale spagnolo n. 31 del 2010 sullo Statuto catalano", in *Giurisprudenza costituzionale*, 4/2011, p. 3303

PORCHIA 2011: Ornella Porchia, “La gestione del contenzioso con l'Unione europea per violazioni imputabili alle Regioni: gli strumenti previsti in Italia e in Spagna”, in *Diritto dell'Unione europea*, 2/2011, p. 407

PRIMICIERO 1996: Luigi Primiciero, “La nuova struttura dello Stato belga: federalismo cooperativo o cooperazione confederale?”, in *Quaderni del pluralismo*, 1996, p. 393

PRIMICIERO 2001: Luigi Perimiciero, "Le relazioni finanziarie intergovernative in Belgio, tra logica dell'uniformità e valorizzazione delle differenze", in Vincenzo Atripaldi, Raffaele Bifulco (a cura di), *Federalismi fiscali e Costituzioni*, Torino: Giappichelli, 2001, p. 109

RAGUCCI 2010: Ragucci Gaetano, “La legge delega per l’attuazione del federalismo fiscale (l. 5 maggio 2009, n. 42)”, in *Rassegna tributaria*, 3/2010, p. 736

RAMOS PRIETO 2003: Jesús Ramos Prieto, “Autonomía, suficiencia financiera y poder tributario de las Corporaciones Locales ante el creciente avance del poder tributario de las Comunidades Autónomas”, in *Revista de estudios regionales*, 66/2003, p. 167

RINELLA 1999: Angelo Rinella, “Il principio di sussidiarietà: definizioni, comparazioni e modello d'analisi”, in Angelo Rinella, Leopoldo Coen, Roberto Scarciglia (a cura di), *Sussidiarietà e ordinamenti costituzionali. Esperienze a confronto*, Padova: CEDAM, p. 3

ROCI 'O GONZÁLEZ 2010: Roci 'O González Piñeiro, “Aiuti di stato, “selettività materiale” e politiche fiscali agevolative delle Regioni”, in *Rivista di diritto tributario*, 9/2010, p. 881

ROCI 'O GONZÁLEZ 2010: Roci 'O González Piñeiro, “Aiuti di Stato, “selettività regionale” e politiche fiscali agevolative delle Regioni”, in *Rivista di diritto tributario*, 9/2010, p. 881

RODRIGUEZ ALVAREZ-GONZÁLEZ ALONSO 2001: José Luis Rodriguez Alvarez, Alicia González Alonso, "Il finanziamento delle Comunità autonome in Spagna", in Vincenzo Atripaldi, Raffaele Bifulco (a cura di), *Federalismi fiscali e Costituzioni*, Torino: Giappichelli, 2001, p. 215

RODRÍGUEZ BEREIJO 2006: Álvaro Rodríguez Bereijo, "Decentramento politico e decentramento fiscale: l'esperienza spagnola", in *www.issirfa.cnr.it* (15 aprile 2015)

ROSEN-GAYER 2010: Rosen Harvey S., Gayer Ted, *Scienza delle finanze*, III ed., Milano: Mc Graw-Hill, 2010

ROSSI-MACCANICO 2003: Pierpaolo Rossi-Maccanico, “Gli Aiuti di Stato ed i regimi fiscali agevolati”, in Adriano Di Pietro (a cura di), *Lo Stato della fiscalità nell'Unione europea. L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*, tomo II, Ministero dell'Economia e

delle Finanze – Dipartimento per le politiche fiscali – Ufficio comunicazione istituzionale,
Guardia di finanza – Scuola di polizia tributaria, p. 963

RUGGERI 2014: Antonio Ruggeri, “Note minime a prima lettura del disegno Renzi di
Riforma costituzionale”, in *Federalismi.it*, 8/2004

RUSSO 2004: Pasquale Russo, “Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi
comunitari in materia di Aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale”, in *Riv. it. dir. pubbl.
comunit.*, 1/2004, p. 225

RUSSO 2007: Anna Margherita Russo, “Il federo-regionalismo asimmetrico tra Spagna e
Belgio: differenziazione e uniformità nel framework europeo”, in Guerrino D'Ignazio (a cura
di), *Integrazione europea e asimmetrie regionali: modelli a confronto*, Milano: Giuffrè ed.,
2007, p. 199

SACCHETTO 1998: Claudio Sacchetto, “Federalismo fiscale tra modelli esteri e vincoli
comunitari”, in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.*, 3-4/1998, p. 645

SACCHETTO 1992: Claudio Sacchetto, “Territorialità (diritto tributario)”, in *Enc. Dir.*,
XLVI, Milano 1992, p. 305

SACCHETTO 1998: Claudio Sacchetto, “Federalismo fiscale tra modelli esteri e vincoli
comunitari”, in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.*, 3-4/1998, p. 645

SAGGIO 2010: Antonio Saggio, “La responsabilità dello Stato per violazione del diritto
comunitario”, in *Danno e responsabilità*, 3/2001

SALVINI 2007: Livia Salvini, “Questioni attuali sulla fiscalità del settore energetico”, in
Rassegna Tributaria, 6/2007, p. 1670

SALVINI 2010: Livia Salvini, “Federalismo fiscale e tassazione degli immobili”, in *Rassegna Tributaria*, 6/2010, p. 1607

SALVINI 2012: Livia Salvini, “L'IMU nel quadro del sistema fiscale”, in *Rassegna tributaria*, 3/2012, p. 689

SÁNCHEZ GALIANA: José Antonio Sánchez Galiana (coordinador), *Derecho Financiero Y Tributario*, Universidad de Granada, 2009

SAPONARO 2002: Fabio Saponaro, “L'armonizzazione fiscale e il ruolo delle autonomie locali nel sistema pre-federale europeo”, in *Rivista di diritto tributario*, 10/2002, p. 1037

SCANU 2009: Giuseppe Scanu, “La tassazione dei flussi turistici tra fiscalità locale e competitività: alcune esperienze europee a confronto”, in *Rivista di diritto tributario*, 3/2009, p. 339

SCANU 2015: Giuseppe Scanu, “Il riparto degli interventi di finanza pubblica fra Stato, Regioni ed Enti locali nei casi di calamità naturali”, in *Rassegna Tributaria*, 3/2015, p. 619

SCARCIGLIA 1999: Roberto Scarciglia, “Autonomie e principio di sussidiarietà nell'ordinamento spagnolo”, in Angelo Rinella, Leopoldo Coen, Roberto Scarciglia (a cura di), *Sussidiarietà e ordinamenti costituzionali. Esperienze a confronto*, Padova: CEDAM, p. 121

SCARIGLIA 2007: Roberto Sacriglia, “Il regionalismo asimmetrico spagnolo dopo la riforma degli Statuti di autonomia”, in Guerrino D'Ignazio (a cura di), *Integrazione europea e asimmetrie regionali: modelli a confronto*, Milano: Giuffrè, 2007, p. 27

SCARLATTI 2013: Paolo Scarlatti, “Le Regioni italiane nella fase discendente di adattamento al diritto europeo: metodi e strumenti comuni di recepimento”, in *Federalismi.it*, 8/2013

SCHIAVOLIN 2000: Roberto Schiavolin, “Accise (voce)”, in *Enciclopedia del diritto – Aggiornamento IV, 2000*, Milano: Giuffrè, 2000, p. 23

SCHIAVOLIN 2007: Roberto Schiavolin, “L'IRAP non è un'imposta “sulla cifra d'affari” vietata dalla VI Direttiva IVA”, in *Rassegna Tributaria*, 1/2007, p. 315

SCIANNELLA 2002: Lucia G. Sciannella, “La giurisprudenza della Cour D'Arbitrage belga nel 2001”, in *Giur. Cost.*, 5/2002, p. 3519

SCIANNELLA 2004: Lucia G. Sciannella, “La giurisprudenza della Cour D'Arbitrage belga nel biennio 2002/2003”, in *Giur. Cost.*, 5/2004, p. 3539

SCIANNELLA 2006: Lucia G. Sciannella, “La giurisprudenza della Cour D'Arbitrage belga nel biennio 2004/2005”, in *Giur. Cost.*, 5/2006, p. 3605

SCUFFI 2012: Massimo Scuffi, “Aiuti di Stato e misure fiscali: i contributi della giurisprudenza tributaria italiana”, in *Rivista di diritto tributario*, 10/2012, p. 925

SELICATO 2005: Gialuca Selicato, “La nuova autonomia degli enti territoriali”, in *Diritto e pratica tributaria*, 6/2005, p. 1177

SERRANÒ 2006: Maria Vittoria Serranò, “Aiuti di Stato e federalismo fiscale alla luce della sentenza della Corte UE causa C-88/03”, in *Il fisco*, 39/2006, p. 6044

SERRANÒ 2014: Maria Vittoria Serranò, “I limiti dei tributi regionali e l'articolo 23 della Costituzione”, in *Diritto e pratica tributaria*, 4/2014, p. 729

SORRENTINO 2010: Federico Sorrentino, “Coordinamento e principi costituzionali”, in *Rassegna tributaria*, 6/2010, p. 1568

STEFANI 1999: Giorgio Stefani, *Economia della finanza pubblica*, VIII ed., Padova: CEDAM, 1999

STEVANATO 2008: Dario Stevanato, “Il federalismo fiscale come trasferimento del gettito nelle aree di produzione”, in *Dialoghi tributari*, 4/2008, p. 24

STRADINI 2010: “Considerazioni sui tributi regionali sardi alla luce dell'interpretazione della Corte Costituzionale tra Statuto speciale, diritto comunitario e federalismo fiscale”, in *Giurisprudenza delle imposte. Rassegna di dottrina 2005-2009*, vol. LXXXIII, Roma: ed. Assonime, 2010, p. 473

STRADINI 2012: Francesca Stradini, “Profili attuali delle compartecipazioni delle Regioni e degli Enti locali ai tributi statali”, in *Rassegna Tributaria*, 1/2012, p. 183

STRADINI 2013: Francesca Stradini, “Autonomia impositiva delle Regioni a statuto speciale: il riconoscimento costituzionale e l'erosione del primato tra Corte costituzionale e diritto comunitario”, in *Rivista di diritto tributario*, 12/2013, p. 1201

TERRA-WATTEL 2012: Ben J. M. Terra, Peter J. Wattel, *European Tax Law*, VI ed., Kluwer Law International, 2012

TESAURO 2012: Giuseppe Tesauro, *Diritto dell'Unione europea*, ed. VII, Padova: CEDAM, 2012

TOSI-GIOVANARDI 2006: Loris Tosi, Andrea Giovanardi, “Federalismo (dir. trib.)” (voce), in Sabino Cassese (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, III ed., Milano: Giuffrè, 2006

TOSTATO 2014: Gian Luigi Tosato, “La riforma costituzionale sull'equilibrio di bilancio alla luce della normativa dell'Unione: l'interazione fra i livelli europeo e interno”, in *Rivista di diritto internazionale*, 1/2014, p. 5

TRAVERSA 2010: Edoardo Traversa, *L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales face au droit communautaire. Analyse et réflexion à la lumière des expériences belge et italienne*, Larcier, 2010

TRAVERSA 2010: Edoardo Traversa, *Le droit fiscal belge entre européanisation et régionalisation*, Anthemis, 2010

TRAVERSA 2011: Edoardo Traversa, *Implementation of Regional Taxing Powers and EU Law: Recent Cases and Future Challenges*, 2011, p. 57

TRAVERSA 2013: Edoardo Traversa, "Libertés de circulation et autonomie fiscale locale: la multiplicité des garanties confine-t-elle à l'excès? Un essai de clarification", in *Revue de fiscalité régionale et locale*, 3/2013, p. 195

TRAVERSA-RICHELLE 2013: Edoardo Traversa, Isabelle Richelle (dir.), *Fiscalité internationale en Belgique*, Larcier, 2013

TURIS 2013: Pierfranco Turis, "Credito d'imposta per incremento occupazionale e disciplina degli Aiuti di Stato", in *Il fisco*, 11/2013, p. 1637

URICCHIO 2012 a: Antonio Uricchio, *Il federalismo della crisi o la crisi del federalismo?*, Bari: Cacucci, 2012

URICCHIO 2012 b: Antonio Uricchio, *I percorsi del federalismo fiscale*, Bari: Cacucci, 2012

UTANDE SAN JUAN 2011: José María Utande San Juan, "Corresponsabilidad fiscal de las CC. AA. y derecho de la UE: un difícil equilibrio", in Francisco Escribano López, Adolfo Martín Jiménez, Francisco M. Carrasco González, Alfonso Sanz Clavijo (coordinadores), *El impacto del derecho de la UE en el poder tributario del las CC. AA.*, Cizur Menor: Aranzadi, 2011, p. 47

UYTTENDAELE 1997: Marc Uyttendaele, *Regards sur un système institutionnel paradoxal*, Bruxelles: Bruylant, 1997

VANDELLI 2007: Vandelli Luciano, *Il sistema delle autonomie locali*, III ed., Bologna: Il Mulino, 2007

VANNI 2009: Mario Vanni, “Il federalismo fiscale: gli annunci e la realtà”, in *Quaderni costituzionali*, 3/2009, p. 675

VERRIGNI 2007: Caterina Verrigni, “Le accise nel mercato unico europeo”, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 2/2007, p. 251

VERRIGNI 2014: Caterina Verrigni, “Accise non armonizzate sul consumo di sigarette elettroniche”, in *Corriere tributario*, 2/2014, p. 141

VESPAZIANI 2007, Alberto Vespaziani, “Federalismo (Dir. Comp.) (voce)”, in *Enciclopedia giuridica*, XIV, Roma: Treccani, 2007

VESPERINI 2014: Giulio vesperini, “La legge “Delrio”: il riordino del governo locale”, in *Giornale di diritto amministrativo*, 8-9/2014, p. 786

VEZZOSO 2009: Giovanni Vezzoso, “La fiscalità di vantaggio nelle pronunce della Corte UE”, in *Diritto e Pratica tributaria*, 3/2009, p. 507

VILLANI 2011: Villani Salvatore, “Il sistema delle entrate delle Province dopo il decreto sul federalismo fiscale”, *Il fisco*, 31/2011, p. 5030

VIVER PI-SUNYER 2008: Carles Viver Pi-Sunyer, “La Riforma dello Statuto della Comunità autonoma di Catalogna: principali novità e problemi di costituzionalità insorti”, in Antonio D'antena (a cura di), *I cantieri del federalismo in Europa*, Milano: Giuffrè, 2008, p. 395

WOELK 2003: Jens Woelk, “La partecipazione diretta degli enti sub statali al processo decisionale comunitario. Considerazioni comparative”, in *Le Regioni*, 2003, p. 575