

Thomas Benedikter

**Esperienze europee di federalismo fiscale
e del finanziamento delle regioni
a confronto con la realtà italiana**

Bolzano, 2007

<i>Indice</i>	<i>pagina</i>
1. Introduzione	2
2. Tre esperienze europee	4
2.1 Il federalismo fiscale in Germania	4
2.1.1 <i>Considerazioni generali</i>	4
2.1.2 <i>Le forme del sostegno federale alle finanze dei Länder</i>	5
2.1.3 <i>La perequazione fiscale</i>	8
2.1.4 <i>Prospettive di evoluzione del federalismo fiscale tedesco</i>	10
2.2 La decentralizzazione fiscale in Belgio	13
2.2.1 <i>Considerazioni generali sul sistema belga</i>	13
2.2.2 <i>L'impostazione generale del finanziamento degli enti subnazionali</i>	13
2.2.3 <i>I criteri di distribuzione dei fondi: il principio dello juste retour</i>	15
2.2.4 <i>La cooperazione finanziaria e i sistemi di perequazione</i>	15
2.2.5 <i>Conclusioni dall'esperienza belga di federalismo fiscale</i>	18
2.3 Il finanziamento delle Comunità Autonome in Spagna	18
2.3.1 <i>Il modello di finanziamento delle autonomie previsto dalla Costituzione</i>	19
2.3.2 <i>L'evoluzione del sistema generale di finanziamento delle Comunità Autonome</i>	20
2.3.3 <i>Le risorse finanziarie delle Comunità Autonome</i>	22
2.3.4 <i>I "regimi forali" della Navarra e dei Paesi Baschi</i>	26
2.3.5 <i>Conclusione dall'esperienza della Spagna</i>	27
<i>Excursus: Le Regioni a statuto speciale in Italia</i>	31
3. Il nuovo art. 119 della Costituzione: quale tipo di federalismo fiscale?	36
3.1 <i>Considerazioni generali intorno alla riforma</i>	36
3.2 <i>Le Regioni fra autonomia impositiva e coordinamento del sistema tributario</i>	40
3.3 <i>Una prima valutazione del nuovo sistema di federalismo fiscale italiano</i>	42
4. Confronto delle esperienze europee e di quella italiana: come si inserisce il sistema italiano nel contesto dei federalismi fiscali in Europa?	47
5. Conclusioni: quali lezioni dalle esperienze di federalismo fiscale in Spagna, Belgio e Germania?	52
<i>Riferimenti bibliografici</i>	58

1. Introduzione

Gli ordinamenti contemporanei tendono con sempre maggior frequenza verso processi di federalizzazione, nel senso del accrescimento delle competenze dei livelli di governo sub-centrali. L'allocazione delle funzioni di governo in uno stato decentralizzato o federale va di pari passo con la ripartizione delle risorse da attribuire a ciascuno di essi per permettere loro il concreto esercizio delle competenze. L'autonomia finanziaria costituisce il presupposto per il concreto funzionamento di un sistema di carattere federale, regionalista o "autonomistico". Ogni struttura federale o regionalista è basata innanzitutto sul criterio di sussidiarietà e di autosufficienza delle sue fonti di autofinanziamento, cioè sull'esercizio della propria capacità finanziaria. Il secondo aspetto costitutivo di una federazione è quello della cooperazione e della solidarietà fra gli enti federati. Esiste pertanto un forte legame, sancito a livello costituzionale, tra il riparto delle competenze e la perequazione fiscale interregionale. Ogni modello di federalismo fiscale è chiamato a dare una risposta appropriata e sostenibile a questo problema di fondo, cioè di coniugare in forma ottimale l'autonomia degli enti subnazionali federati da una parte e la solidarietà fra le regioni, stati federati o altri enti territoriali dall'altra.

La presente ricerca intende esaminare in maniera sintetica i modelli di federalismo fiscale di tre paesi membro dell'Unione Europea, che hanno seguito percorsi diversi nei loro sistemi di finanziamento del livello subnazionale, pur essendo tutti e tre stati a carattere federale (Germania e Belgio) o quasi-federale (Spagna). Con l'Italia tutti questi stati condividono un certo dualismo fra diverse parti del loro territorio in termini di sviluppo economico e di capacità fiscale. Nella presentazione si cerca di dare una visione sintetica degli elementi costruttivi che caratterizzano questi ordinamenti, focalizzando l'attenzione sugli aspetti dell'autofinanziamento degli enti federati e della perequazione fiscale interregionale. Il punto principale di riferimento dell'analisi sono le rispettive norme costituzionali e legislative in materia di finanziamento, specificamente le entrate finanziarie. Perché questi tre stati?

La scelta è caduta sulla Spagna perché uno stato regionalista quasi-federale, che con il suo carattere asimmetrico di "Unione di Comunità Autonome" ha sviluppato un'organizzazione territoriale (e una "forma-stato") del tutto particolare in Europa. La Spagna oggi si trova all'avanguardia fra gli stati una volta centralizzati, che si muovono verso la federalizzazione oppure verso una decentralizzazione in chiave regionalista. Inoltre, la Spagna, come l'Italia, denuncia un certo divario economico fra il Nord e Nordest e le sue Comunità Autonome meridionali e centrali, richiedendo soluzioni adeguate per la perequazione fiscale fra regioni di diversa capacità fiscale.

Il Belgio pure presenta un dualismo, ma non tanto sotto il profilo economico-finanziario – che pure esiste – che sotto quello linguistico-etnico che negli anni '80 perfino ha messo a dura prova l'unità dello stato. Nell'ambito del sofferto processo di trasformazione in uno stato federale l'aspetto del finanziamento delle diverse entità federate – le Comunità etnico-culturali e le Regioni – si è trovato al perno di aspri conflitti. Il Belgio, come stato bi-nazionale, ha quindi dovuto escogitare meccanismi rispettosi sia dell'esigenza di autonomia dei due gruppi sia dell'unitarietà del sistema fiscale ed economico, con esperienze interessanti anche per il caso Italia.

Il sistema di federalismo tedesco, infine, è forse quello più studiato e discusso nell'ambito del dibattito sul federalismo fiscale in Italia e spesso la sua forma fortemente solidaristica-cooperativa, voluta dalla Costituzione tedesca, è stata suggerita come modello per l'Italia. Inoltre, dal 1990 inaspettatamente la Germania è afflitta da un forte dualismo economico strutturale dopo la riunificazione con i *Länder* orientali. Il divario, pur non essendo così profondo come quello fra il Nord ed il Sud d'Italia, ha comportato un peso enorme per i *Länder* (e quindi per i contribuenti) della Germania occidentale e ha imposto di ripensare l'intero modello di perequazione fiscale, un processo ancora non concluso.

Per motivi di spazio non è stato, invece, considerato il modello svizzero, esempio più marcato in Europa di sistema federale competitivo. Tuttavia si ricorda che l'esperienza svizzera potrebbe insegnare moltissimo, anche se questo modello sembra essere troppo radicale e storicamente lontano dalla realtà italiana. Illustriamo, invece, con un breve *excursus*, il modello di finanziamento delle Regioni a statuto speciale in Italia, che dagli anni '80 seguono un'impostazione di finanziamento non identica fra di loro, ma analoga, ipotizzando alla fine gli effetti di un'estensione di questo modello a quello delle Regioni ordinarie e quindi all'intero sistema regionale. Possono queste esperienze pluridecennali in qualche maniera essere "progetti pilota" per l'applicazione dell'art. 119 della Costituzione?

Di seguito sarà brevemente esaminata la posizione dell'ordinamento italiano in questo contesto: come si presenta oggi il sistema di finanziamento delle Regioni italiane alla luce delle norme fin qui emanate e in confronto con gli ordinamenti federali operanti in Europa? Punto di riferimento sarà l'ordinamento prefigurato dall'art. 119 della Costituzione e le applicazioni limitate finora poste in vigore, che sono più dettagliatamente esposte in altri contributi del presente volume. Alla fine cerchiamo di focalizzare quali potrebbero essere le principali lezioni da trarre dalle esperienze esaminate del Belgio, della Spagna e della Germania e quali potrebbero essere punti qualificanti per un sistema di federalismo fiscale percorribile e sostenibile in Italia.

2. Le esperienze europee

2.1 Il federalismo fiscale in Germania

2.1.1 Considerazioni generali

Il federalismo fiscale in Germania è regolamentato nel titolo X della Costituzione (*Grundgesetz* ovvero “Legge Fondamentale”)¹. In 11 articoli la cosiddetta “Costituzione finanziaria” comprende i principi della disciplina costituzionale in materia di finanze pubbliche e di bilancio. L’attuale versione risale alla grande riforma in materia di finanze pubbliche attuata nel 1969, in cui la competenza legislativa fiscale-tributaria è stata attribuita principalmente al *Bund* (lo stato centrale o “la Federazione”) lasciando ai *Länder* (stati federati) solo qualche facoltà residua. La suddivisione delle entrate fra Federazione e *Länder* è basata sulla distribuzione del potere impositivo, sulle imposte comuni, sulla perequazione finanziaria orizzontale e verticale e sui sussidi federali aggiuntivi.

Nel fulcro del dibattito sul federalismo in Germania degli ultimi anni si è regolarmente trovata la “perequazione finanziaria”. Occorre premettere che tutto il sistema federativo della Germania si trova oggi in una fase di ridefinizione, definito anche uno dei progetti di riforma principali della grande coalizione al governo a Berlino a partire dall’autunno 2005. Le attribuzioni legislative della Federazione negli ultimi anni si sono notevolmente ampliate, soprattutto attraverso la legislazione federale di cornice (una specie di “leggi quadro”), le interferenze nel potere giudiziario dei *Länder* e le possibilità di indirizzo e coordinamento in materia finanziaria.

L’evoluzione, che in Germania ha condotto al federalismo cooperativo, con le sue tendenze uniformanti in materia fiscale, va vista in relazione alle aspettative in tal senso da parte dei cittadini. La sua ragione si trova nelle sempre più numerose interdipendenze della vita sociale ed economica moderna, dovute alla standardizzazione di produzione e di consumo, alla velocizzazione delle vie di comunicazione ed alla crescente mobilità, unite alle nuove richieste nei confronti dello stato come erogatore di servizi. Ad una richiesta di condizioni di vita unitarie nell’intero territorio federale corrisponde un maggior bisogno di coordinamento anche nei settori tradizionalmente riservati ai *Länder*, in particolare quelli molto complessi come la tutela ambientale, l’urbanistica regionale o la formazione, non più limitabili al territorio di un solo *Land*. Il federalismo cooperativo vede perciò nascere sempre più numerose forme di cooperazione, partecipazione e codecisione, spesso in modo informale, per soddisfare il bisogno di coordinamento. La recente esperienza tedesca ha dimostrato però anche che la cooperazione per accordi crea una dipendenza dell’intero sistema dall’anello più debole della catena, che può ostacolare o almeno ritardare le necessarie innovazioni².

Il principio fondante della divisione dei poteri fiscali in Germania è la connessione delle spese alle funzioni effettivamente svolte. In base a ciò la Federazione e i *Länder* devono

¹ Ne esistono due traduzioni in lingua italiana frequentemente utilizzati: A. Anzon, J. Luther (trad.), *La legge fondamentale tedesca*. Introduzione di P. Häberle, Milano 1997; e Ufficio Stampa e Informazione del Governo Federale (a cura di), *Legge Fondamentale della Repubblica Federale di Germania*, trad. di G.L. Mannucci, Bonn 1998.

² Jens Woelk, *La Germania. Il difficile equilibrio tra unitarietà, solidarietà e maggiore competizione*, in: Vincenzo Atripaldi e Raffaele Bifulco (a cura di), *Federalismi fiscali e costituzioni*, Torino 2001, p. 190

sostenere in proprio i costi delle attribuzioni loro costituzionalmente demandate (art. 104, comma 1, Costituzione tedesca)³. La potestà legislativa in materia tributaria è attribuita prevalentemente alla Federazione, allo scopo di garantire una legislazione fiscale uniforme a livello nazionale. La federazione esercita questa facoltà in forma “concorrente”, cioè con leggi richiedenti l’assenso del *Bundesrat*⁴, la camera dei *Länder*, per tutte le imposte il cui gettito gli spetta in tutto o in parte ad eccezione dei dazi e dei monopoli fiscali. I *Länder*, per contro, godono di una competenza legislativa esclusiva in materia fiscale piuttosto limitata potendo legiferare solo in materia di imposte locali di consumo e di lusso⁵.

In Germania, quindi, la competenza legislativa in materia tributaria è saldamente accentrata nella Federazione. Ciò consente di garantire una certa uniformità normativa volta al mantenimento dell’unità giuridica ed economica e di “condizioni di vita unitarie equiparabili” sull’intero territorio federale. La cooperazione tra Federazione e *Länder* nell’impostazione e nella gestione della politica tributaria è stata istituzionalizzata sia nel *Bundesrat* sia nel *Finanzplanungsrat* (Consiglio federale di programmazione delle finanze). La Camera dei *Länder* deve dare il suo assenso alla legislazione federale in materia finanziaria, in particolare per quanto riguarda la fissazione delle quote dell’imposta sul valore aggiunto, e dall’altro nell’affidamento alle amministrazioni dei *Länder* delle attività di accertamento e riscossione dei tributi. Infine, anche le politiche di bilancio sono coordinate all’interno del *Finanzplanungsrat* al fine di mantenere l’equilibrio economico.

In sostanza, l’autonomia finanziaria dei *Länder* tedeschi a livello costituzionale viene garantita in misura assai più consistente dalle norme concernenti la ripartizione dei gettiti d’imposta che non dalle disposizioni sulla potestà impositiva della Federazione e dei *Länder*, che privilegiano in modo smaccato la Federazione⁶. Nell’impostazione federale tedesca appare evidente la spinta storica verso l’unificazione della nazione, cercando di garantire a tutti i cittadini lo stesso standard di servizi pubblici. L’art. 106 Cost. afferma: “Il fabbisogno del *Bund* e quello dei *Länder* devono essere contemperati reciprocamente (...) per mantenere l’uniformità delle condizioni di vita nel territorio federale”. Da questo dettame costituzionale deriva il meccanismo di perequazione finanziaria teso a sostenere le entrate dei *Länder* più deboli.

2.1.2 La divisione delle entrate fra Federazione e Länder

Due sono gli articoli centrali della Costituzione tedesca dedicati alla materia finanziaria: gli art. 106 e 107. L’art. 106 contiene i criteri per la divisione dell’ammontare di ciascuna imposta tra le varie categorie di enti. L’art. 107 regola la suddivisione delle entrate tra i *Länder* e le forme di trasferimenti perequativi. Nell’art. 106 si stabiliscono le imposte che spettano interamente o solo in parte alla Federazione, ai *Länder* ed ai Comuni. I principi per il riparto orizzontale dei proventi tributari sono definiti nell’art. 107. Queste norme

³ Jens Woelk, 2001, *ibidem*, p.191

⁴ Sul ruolo del *Bundesrat* cf. anche: Francesco Palermo e Jens Woelk, *Il Bundesrat tedesco tra continuità e ipotesi di riforma. Riflessioni a margine di un dibattito attuale*, in *Le Regioni*, n.6, 1999, p.39 ss.

⁵ vedi anche A. Zorzi Giustiniani, *Competenze legislative e “federalismo fiscale” in sei ordinamenti liberaldemocratici*, in *Quaderni costituzionali*, n.1/1999, p. 102.

⁶ Questa è la valutazione netta di A. Zorzi Giustiniani, *ibidem*, p.102

rappresentano una netta differenza rispetto il modello italiano dell'art. 119, che delega il compito della definizione di criteri e chiavi di distribuzione al legislatore ordinario⁷.

Vi sono pochi tributi di esclusiva competenza di ciascuno dei tre livelli di governo dal momento che essi vengono in larga parte condivisi e il gettito ripartito. Si tratta in particolare dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito da lavoro dipendente, dell'imposta sui redditi da capitale, dell'imposta sui redditi delle persone giuridiche, dell'imposta sul valore aggiunto. A livello legislativo le norme fiscali sono uniformi e fissate in massima parte a livello centrale con approvazione obbligatoria del *Bundesrat*. I Comuni in Germania hanno solo una limitata capacità impositiva. Per ciò che concerne le competenze amministrative in materia finanziaria l'art. 108 GG prevede la ripartizione delle funzioni tra la Federazione e i *Länder*⁸.

Le tasse non condivise sono scarse: corrispondono al 15% del totale per la Federazione, ed al 5% per i *Länder*. Le imposte più importanti, cioè quelli sui redditi personali, delle società e sul valore aggiunto, sono divise tra la Federazione e i *Länder*, come stabilito dalla Costituzione (art.106), e le quote delle imposte sui redditi spettanti ai diversi livelli di governo sono rigidamente descritte nella Costituzione. L'elemento flessibile è dato dalla ripartizione verticale dell'IVA tra stato centrale e *Länder* mediante una chiave, che deve essere approvata anche dai *Länder*. È su questa relazione che si agisce per rapportare la capacità finanziaria agli oneri sostenuti dai due principali livelli di governo. Nel caso dei tributi compartecipati da parte dei *Länder* si tratta di tipi di imposta importanti, idonei ad assicurare la disponibilità di risorse finanziarie necessarie. Dall'altra parte, l'apparente autonomia finanziaria in realtà non è così forte a causa di vari fattori che mortificano in modo più o meno accentuato l'effettiva capacità finanziaria dei *Länder* in relazione alle loro necessità si spesa a causa dei dettami della Costituzione in materia di perequazione finanziaria⁹.

Ci sono quattro stadi nella distribuzione primaria e secondaria del gettito tributario. “Il primo stadio del sistema di finanziamento dei diversi livelli di governo cocerne l'assegnazione delle varie fonti tributarie ai singoli beneficiari. Come per la potestà impositiva, anche per la ripartizione del gettito, la Costituzione si preoccupa di disciplinare solo le imposte, nulla dicendo sulla distribuzione dei proventi derivanti dalle tasse. In quest'ultimo caso, in assenza di una regolamentazione apposita, si deve ritenere che le entrate spettino ai medesimi enti competenti per la loro normazione¹⁰”.

Quanto ai proventi derivanti dalle imposte, l'art 106 della Costituzione tedesca prevede due sistemi di attribuzione: uno di separazione, quando il gettito tributario spetta ad un unico

⁷ La Costituzione finanziaria della Germania in traduzione italiana si trova al: <http://www.associazionedei costituzionalisti.it>

⁸ La relativa disciplina compensa con un forte decentramento amministrativo l'accentramento legislativo del sistema tributario, accentuando così il carattere tipicamente esecutivo del federalismo tedesco. Attraverso uffici finanziari federali la Federazione amministra soltanto i dazi, i monopoli fiscali, le imposte sui consumi (inclusa l'imposta sul giro d'affari), e i tributi della Comunità Europea. Gli altri tributi vengono gestiti da uffici finanziari dei *Länder*, che, su delega della Federazione, amministrano anche i tributi spettanti in tutto o in parte alla Federazione. Al comma 4 sono infine ammesse forme di cooperazione e perfino un'amministrazione mista tra uffici finanziari della Federazione e dei *Länder*, tutte da disciplinare con legge federale, soggetta ad approvazione del *Bundesrat*. Cf. Jens Woelk, 2001, *ibidem.*, p.198-199

⁹ Jens Woelk, *ibidem*, p.211, “La Costituzione tedesca si preoccupa di disciplinare solo le imposte, nulla dicendo sulla distribuzione dei proventi derivanti dalle tasse. Le entrate delle tasse di regola spettano sempre agli enti competenti per la relativa normativa legislativa.

¹⁰ Valeria Losco, *Il federalismo fiscale in Germania, Il disegno costituzionale e le applicazioni giurisprudenziali*, EGEA, Milano 2005, p.50

ente territoriale; l'altro di partecipazione (detto anche "misto"), quando il gettito di un'imposta è ripartito tra più soggetti. La Costituzione specifica a quale categoria appartiene ciascun tributo e quali sono i suoi beneficiari. Esistono pertanto imposte il cui ammontare è percepito in via esclusiva da Federazione, *Länder* o Comuni (tributi cd. propri o esclusivi) e tributi il cui gettito è condiviso tra diversi livelli di governo (cosiddetti "*Gemeinschaftssteuern*", imposte comuni). Esse costituiscono la fonte maggiore di entrata dei tre livelli di governo. Da una stima effettuata in base ai dati dell'anno finanziario 2002, infatti, le imposte in compartecipazione rappresentano il 71% del totale delle entrate tributarie tedesche. Il restante 29% è composto per il 17% da imposte esclusive della Federazione, per il 4% da imposte esclusive dei *Länder* e per il 7% da imposte esclusive comunali (si deve aggiungere un 1% di dazi doganali).

Occorre chiarire che l'assegnazione del gettito di un tributo ad un livello di governo non rispecchia l'attribuzione delle competenze legislative in materia tributaria. Vi sono infatti imposte introdotte con legge federale (tutte quelle miste) percepite anche dai *Länder* e imposte regolate con legge statale assegnate ai Comuni¹¹.

Per gli altri tributi (quelli non esclusivi) è stato introdotto il sistema misto, o a compartecipazione. In alcuni casi è la stessa Costituzione a determinare la quota del riparto; in altri le norme costituzionali indicano solo i criteri della suddivisione, rimettendone la fissazione in concreto ad una legge federale. L'art. 106, comma 3, prevede tre imposte comuni: l'imposta sul reddito delle persone fisiche (corrisponde all'IRPEF), l'imposta sul reddito delle società (IRPEG) e l'imposta sul volume d'affari (IVA).

L'ammontare delle prime due (IRPEF e IRPEG) compete nella misura del 50% ciascuno a Bund e *Länder* (considerati nella loro totalità (art. 106, comma 3). La Costituzione prevede, tuttavia, una particolarità per la divisione dell'IRPEF. L'importo del 50% va, in questo caso, calcolato dopo aver decurtato dal gettito complessivo dell'imposta la parte che spetta ai Comuni. Tale norma stabilisce, infatti, che i Comuni ricevono una quota dell'imposta sul reddito, determinata da una legge federale approvata dal *Bundesrat*. La quota è ora stabilita dall'art.1 della legge di riforma della finanza comunale (*Gemeindefinanzreformgesetz*) nella misura del 15%, così che oggi alla Federazione e all'insieme dei *Länder* viene devoluto il 42,5% ciascuno dell'IRPEF.

Per il riparto del provento del terzo tipo di imposta comune, cioè dell'IVA, nella Costituzione si trovano solo alcuni principi guida, mentre la determinazione concreta viene lasciata ad una legge federale che necessita dell'assenso del *Bundesrat*. Secondo il dettato dei commi 3, 4 e 5° dell'art. 106 Cost. l'operazione deve essere compiuta in modo da consentire alla Federazione ed ai *Länder* di coprire, con le entrate correnti, le proprie spese necessarie, di evitare un'eccessiva pressione fiscale e di garantire l'uniformità delle condizioni di vita sul territorio federale. La legge che dá concreta applicazione a questo dettato costituzionale, definendo le quote di riparto dell'IVA, è la "Legge di perequazione finanziaria" (*Finanzausgleichgesetz*). Quindi nel sistema di federalismo fiscale tedesco ci sono due fasi principali: la distribuzione e la perequazione. Questi due fasi corrispondono

¹¹ La categoria dei tributi esclusivi è disciplinata nei primi commi dell'art. 106 Cost., in particolare, il comma 1, art. 106, elenca le imposte esclusive della Federazione; il comma 2, art. 106, i tributi di cui beneficiano solo i *Länder* e, infine, il c.6 le imposte di spettanza esclusivamente comunale, Vedi. Valeria Losco, 2005, p. 52

alle due dimensioni dell'ordinamento federale: quella verticale fra Federazione e *Länder*, e quella orizzontale fra i *Länder*.

2.1.3 La perequazione fiscale

La perequazione orizzontale (articolo 107, comma 2 Costituzione) parte dal principio che i *Länder* hanno diritto ad un'adeguata integrazione della loro capacità finanziaria. I criteri precisi e l'entità della perequazione sono determinati da una legge federale, in cui si prevede anche che la Federazione possa assegnare contributi integrativi dalle risorse proprie ai *Länder* con ridotta capacità finanziaria.

Alla base della perequazione finanziaria fra i livelli di governo sta l'idea che la Federazione e i *Länder* debbano godere di un livello di finanziamento tale da poter svolgere efficacemente i propri compiti costituzionali. Si cerca di coniugare il principio di autosufficienza e di responsabilità autonoma di entrambi i livelli di governo per le loro rispettive funzioni, spese ed entrate. La ripartizione dei tributi, elencati nell'art.106 delle Costituzione, al di là della competenze in materia tributaria, si basa su due principi concomitanti: quello dell'attribuzione esclusiva di alcuni tributi e quello della condivisione del gettito.

I tributi comuni sono l'imposta sul reddito delle persone fisiche, l'imposta sul reddito delle società e l'IVA. Il loro gettito viene ripartito tra Federazione e *Länder* in base ai principi enunciati in questa disposizione. Il gettito delle imposte sul reddito delle persone sia fisiche che giuridiche è ripartito tra la Federazione e i *Länder* in parti uguali. Invece il gettito dell'IVA viene diviso fra i due livelli in forma variabile. La relativa legge federale prevede che le quote vengano periodicamente rideterminate in relazione all'andamento delle entrate e delle uscite. Attualmente il 49,5% del gettito dell'IVA è attribuito ai *Länder*.

Quali sono i criteri fondanti per la perequazione tra i *Länder*? Sono due, indicati nell'articolo 107, comma 1 Costituzione. Il gettito dell'IRPEF e dell'IRPEG sono distribuiti tra i *Länder* sulla base di quanto riscosso nel rispettivo territorio. In pratica, ogni *Land*, una volta detratta la quota spettante alla Federazione, trattiene l'imposta riscossa sul proprio territorio. Poi si calcola la quota spettante dell'IVA al singolo *Land*, non in base alla somma riscossa, ma in base al numero dei suoi abitanti. Successivamente, per una parte del gettito dell'IVA non superiore al 25% della quota complessiva, possono essere assegnate quote integrative a favore dei *Länder*, che registrano entrate tributarie inferiori alla media nazionale dell'IVA riscossa per abitante. Mentre la procedura di perequazione in quattro stadi si ripete ogni anno, i termini quantitativi vengono rinegoziati ogni anno tra Federazione e *Länder*. Questo sistema di perequazione porta ad una redistribuzione del gettito dell'IVA più equo, a beneficio dei *Länder* più svantaggiati ed a minor capacità fiscale (attualmente si tratta quasi esclusivamente dei *Länder* dell'Est) rispetto il gettito dell'IVA pro-capite medio dell'intero paese. La perequazione si svolge attraverso la cessione/riscossione da parte dei *Länder* in surplus/deficit, portando i *Länder* più poveri al 95% del loro fabbisogno finanziario¹².

¹² Valeria Losco, *Il federalismo fiscale in Germania, Il disegno costituzionale e le applicazioni giurisprudenziali*, EGEA, Milano 2005, p.69-80

Il secondo principio fondamentale per la ripartizione del gettito dell'IVA è quello per il quale “le necessità di copertura del fabbisogno della Federazione e dei *Länder* vanno coordinate in modo da conseguire una perequazione, evitare un'eccessiva pressione per i contribuenti e mantenere l'uniformità delle condizioni di vita nel territorio federale” (art. 106, comma 3, Costituzione). Gli articoli 106 e 107 della Costituzione introducono questi momenti di flessibilità da perequazione fiscale, che riguarda l'IVA regolata da una legge federale, opera sia in senso verticale (tra Federazione e *Länder*) sia in senso orizzontale (tra i 16 *Länder*). Le quote di ripartizione vengono stabilite con legge federale con il consenso del Bundesrat, la camera dei *Länder*. La quota dei *Länder* nel 1996 è stata portata dal 30% al 49,5%¹³.

Alla fine, la Federazione interviene tramite trasferimenti specifici destinati ora in massima parte ai *Länder* dell'Est, ma anche a *Länder* piccoli penalizzati da alti costi amministrativi come Brema e Saarland. La Federazione, inoltre, può sostenere le finanze dei *Länder* più bisognosi con aiuti finanziari specifici nell'interesse dell'equilibrio economico complessivo o al fine di compensare le differenze di potenziale economico fra le varie regioni (art. 104, comma 4, Costituzione tedesca).

Le tre componenti della perequazione fiscale tedesca in forma schematica:

Componente 1: la divisione dell'IVA

Il 25% (di regola) della parte dell'IVA totale spettante ai *Länder* viene utilizzato per la perequazione a favore dei *Länder* più deboli, per elevare la loro capacità fiscale pro capite al 95% della media nazionale. A questo scopo il gettito dell'IVA viene redistribuito secondo la consistenza demografica di ogni singolo *Land*. Se questo obiettivo può essere raggiunto con meno del 25% del gettito IVA spettante ai *Länder*, la differenza viene restituita ai *Länder* secondo il numero della popolazione.

Componente 2: la perequazione orizzontale fra i Länder (Länderfinanzanzausgleich)

Questa forma di perequazione è un meccanismo interamente finanziato dei *Länder*. Consiste in un processo articolato a quattro stadi. All'interno dei primi due stadi vengono calcolati la capacità finanziaria e la consistenza demografica di ogni *Land*. Il terzo stadio prevede l'applicazione di un'indice di perequazione, mentre il quarto stadio comprende la riscossione di contributi dai *Länder* in surplus ed il loro trasferimento ai *Länder* in deficit.

Componente 3 I trasferimenti federali integrativi (Bundsergänzungszuweisungen)

Si tratta di trasferimenti speciali per affrontare un fabbisogno finanziario particolare di alcuni *Länder*. Il meccanismo è stato rafforzato dopo la riunificazione e sostiene soprattutto le finanze dei *Länder* dell'Est.

Infine, ci sono i “compiti comuni” (*Gemeinschaftsaufgaben*), finanziati dalla Federazione con un 50-70% dei costi totali per programmi infrastrutturali, per l'educazione e per le coste marittime, i quali hanno un effetto perequativo intrinseco.

¹³ Vedi anche A. Zorzi Giustiniani, *Competenze legislative e “federalismo fiscale” in sei ordinamenti liberaldemocratici*, in Quaderni costituzionali, n.1/1999, p.95.

Quindi, contrariamente a quanto inteso dalla Costituzione originale, dopo alcune importanti riforme in Germania si è arrivati ad una finanza pubblica fortemente orientata verso la cooperazione interregionale. È evidente che un sistema di questo tipo, oltre ad incentivare comportamenti opportunistici dei singoli *Länder*, disincentiva i più virtuosi dall'applicare nuove imposte e insieme rende difficile per i cittadini verificare la corrispondenza tra le imposte versate e i servizi ricevuti.

La perequazione finanziaria è espressione esemplare di una tensione inerente al principio federale. Occorre trovare e consolidare l'equilibrio tra autonomia, responsabilità e salvaguardia dell'esistenza e dell'individualità dei singoli *Länder* da una parte e della solidarietà corresponsabile di tutti i *Länder* dall'altra. L'applicazione pratica di questo meccanismo teso a garantire il mantenimento dell' "uniformità delle condizioni di vita in tutto il territorio federale"¹⁴, ha comunque comportato un ampio livellamento delle condizioni economiche finanziarie dei *Länder*, scontando il fatto del ritardo storico dei *Länder* orientali. Il principio federale, almeno nell'interpretazione germanica, comporta anche il dovere di prestare aiuto ai *Länder* più deboli. Da qui la necessità di restringere l'autonomia finanziaria dei *Länder*. Dall'altra parte la perequazione trova i suoi limiti quando lede in modo decisivo l'efficienza di un *Land*.

2.1.4 Prospettive di evoluzione del federalismo fiscale tedesco

Una prima riforma del federalismo fiscale tedesco si è resa necessaria già nel 1969: Le principali novità introdotte nel 1969 sono stati i cosiddetti "compiti comuni" di Federazione e *Länder*. In questa chiave i due livelli collaborano per realizzare grandi opere pubbliche e progetti infrastrutturali in vari settori. Questi "compiti comuni" nel corso del tempo sono diventati una specie di "dettatura dei compiti"¹⁵ da parte della Federazione attraverso l'offerta di finanziamento per progetti dei stati federati. Inoltre, in vari settori si è passati a portare avanti progetti in responsabilità comune con divisione dei costi in forma paritetica fra Federazione e *Länder*, creando più intrecci finanziari e dando vita ad una "superstruttura unitaria" che rischia di contorcere il sistema federale.

Con la riunificazione della Germania nel 1990 si è manifestata una disparità finora sconosciuta tra i *Länder* tedeschi, ponendo la Germania di fronte alla grande sfida di riportare i *Länder* orientali ai livelli di sviluppo economico e di capacità finanziaria della Germania occidentale. Il federalismo fiscale nei 15 anni successivi è stato messo a dura prova. Di conseguenza la cooperazione classica, basata sulla perequazione fiscale, si è rivelata insufficiente per la soluzione dei grandi problemi della riunificazione. La federazione doveva assumersi nuovi compiti nell'interesse dei *Länder* orientali. Quindi nel 1990 è stato introdotto un fondo speciale, il "Fondo per l'Unità Tedesca", alimentato sia dal bilancio federale sia da quelli dei *Länder* occidentali con una dotazione complessiva 115 miliardi di marchi. Questo fondo è previsto di operare fino alla realizzazione della piena omogeneità delle condizioni dei *Länder* orientali rispetto a quelli occidentali. Nel 2006, comunque, i *Länder* dell'Est sono ancora lontani da questo obiettivo.

¹⁴Soggetta all'approvazione da parte del *Bundesrat* (Camera dei Länder), Legge federale sulla perequazione finanziaria (*Finanzausgleichsgesetz*), cf. Jens Woelk, 2001, p.194-195

¹⁵ Jens Woelk, ibidem, p.192, e Zori Giustiniani, 1999, p. 96

Questo sistema negli anni '90 è stato messo a dura prova dovendo compensare l'esigua capacità finanziaria dei *Länder* dell'Est. L'autonomia finanziaria dei *Länder* si è ridotta, le politiche fiscali di sviluppo delle basi imponibili si sono affievolite, ed è risultata poco trasparente la valutazione dei "fabbisogni speciali", mentre sono cresciuti comportamenti inefficienti e non responsabili. Il sistema perequativo in vigore fino al 2002 si è rivelato insostenibile e ne sono usciti penalizzati sia i *Länder* ricchi sia quelli poveri. Per i ricchi il sistema aveva trasferito il maggior gettito (rispetto alla media nazionale) ai *Länder* poveri. Per i *Länder* più poveri un'eventuale maggior gettito si è tradotto nella diminuzione dei trasferimenti perequativi percepiti. Quindi i *Länder* erano scarsamente motivati a varare delle politiche tese a sviluppare le basi imponibili, a controllare le basi imponibili ed a contrastare l'evasione¹⁶.

Il secondo difetto del sistema di perequazione preesistente riguarda i "vincoli soft" di bilancio, che invitava i *Länder* a comportamenti strategici, siccome potevano confidare sul ripiano del deficit. Soprattutto i *Länder* dell'Est hanno fatto ampio ricorso all'indebitamento, benchè fossero stati anche i maggiori beneficiari della perequazione fiscale.

Infine, si segnala un terzo difetto, e cioè l'assenza di criteri di valutazione chiari dei fabbisogni finanziari dei *Länder*. Il sistema in vigore fino al 2002 aveva favorito i *Länder* a più alta densità di popolazione. Anche la valutazione dei "fabbisogni speciali" registrati dal Governo federale e base di partenza per interventi finanziari speciali era poco trasparente.

Dopo alcune pronunce della Corte Costituzionali nel 2002 sono state approvate due leggi di riforma: la "Legge sugli standard" (che determina i criteri per i fabbisogni di finanziamenti) e la "Legge sulla perequazione fiscale" che regola i criteri perequativi. Con questa legge è prevalsa l'approccio di mantenere l'impianto solidaristico e cooperativo del sistema, inserendo però alcuni elementi di competizione. È stato proposto di basare la perequazione non soltanto sulla capacità fiscale, ma anche il criterio dei fabbisogni da valutarsi in forma standard, sia per contrastare più energicamente l'evasione fiscale, sia per poter aumentare l'autonomia dei *Länder*. Sono quindi stati inseriti correttivi per consentire ai *Länder* di trattenere una quota maggiore delle entrate tributarie addizionali, di aumentare i poteri impositivi soprattutto attraverso addizionali all'imposta sul reddito. La riforma non solo ha corretto i meccanismi perequativi, ma anche il finanziamento dei *Länder* dell'Est attraverso il cosiddetto Patto di Solidarietà. Il fondo previsto per la perequazione verticale è stato aumentato garantendo maggiori risorse per ogni *Land*.

Inoltre sono state introdotte due misure per creare maggiori incentivi. Primo, la quota massima di un *Land* donante a titolo perequativo è stato ridotto all'75%. Secondo, la regola scatta soltanto quando un *Land* ha una capacità fiscale pro capite di almeno il 120% della media nazionale, invece del 110% in precedenza. Infine la legge di riforma ha introdotto un sistema di premi, che consente ai *Länder*, che registrano un aumento delle entrate tributarie superiore alla media, di trattenere il 12% dell'aumento stesso prima che operi la perequazione. Una misura, però, parzialmente depotenzia questi elementi competitivi: mentre prima della riforma, nel determinare la capacità fiscale di ciascun *Land*, veniva considerato solo il 50% del gettito delle imposte degli enti locali, in futuro verrà presa in

¹⁶ Jens Woelk, ibidem, p.212; e A. Zorzi Giustiniani, ibidem, p.97

considerazione una quota superiore (64%). Rispetto alla situazione precedente, i *Länder* nei cui territori il gettito delle imposte locali è minore riceveranno pertanto maggiori trasferimenti. L'effetto delle due misure fa dubitare che la struttura degli incentivi sia mutata in misura significativa¹⁷.

Di conseguenza la Germania ha dovuto affrontare una riforma del sistema di federalismo fiscale nel 2002, divenuto operativo nel 2005. Come noto, questo sistema è un modello di federalismo fiscale cooperativo, che associa la compartecipazione al gettito tributario territoriale dei *Länder* ad un complesso sistema di trasferimenti perequativi (orizzontali e verticali). Questa perequazione compensa quasi interamente le disparità finanziarie tra i vari *Länder*. Oltre la perequazione orizzontale e verticale sono previsti anche trasferimenti statali per coprire fabbisogni speciali, i quali, dopo la riunificazione del paese, sono stati destinati soprattutto all'Est. Se nella situazione iniziale la capacità fiscale per abitante nel *Land* più povero è pari a circa il 29,3% della media nazionale e nel *Land* più ricco al 184,3% sempre nella media nazionale, a seguito della duplice perequazione le differenze si riducono rispettivamente al 99,5% e 106% della media nazionale. La perequazione orizzontale consente ai *Länder* più poveri di raggiungere la soglia minima del 95% della media nazionale, mentre la perequazione combinata diventa pressoché completa (99,5%) per effetto della perequazione verticale.

La riunificazione delle due Germanie nel 1990 ha ulteriormente sovvertito l'equilibrio interno tra i principi fondanti, l'autonomia e la solidarietà, che stanno alla base di ogni federalismo fiscale. Le esigenze poste dal trasferimento di ingenti fondi ai *Länder* orientali rafforzano l'asimmetria nel sistema. Questa riforma si svolge nell'ambito della crisi dello stato sociale in generale, che anche in Germania ha toccato i limiti di finanziamento. Quindi in Germania ci si accinge a permettere più asimmetria rendendo la struttura federale più elastica. Questo di nuovo va a toccare i dogmi coltivati da decenni dell'unitarietà e dell'equiparabilità delle condizioni di vita nell'intero territorio federale. Non a caso in Germania si è acceso un dibattito sul significato e sugli obiettivi del federalismo in una società industriale tendenzialmente omogenea che non tralascia certi aspetti fino a poco fa ancora considerati tabù come l'unitarietà o l'equiparabilità delle condizioni di vita nell'intero territorio federale¹⁸.

Non foss'altro che per l'ampio divario attualmente esistente tra gli interessi dei diversi *Länder*, conclude Jens Woelk¹⁹, "la possibilità di giungere ad una profonda riforma del sistema federale in Germania sembra piuttosto remota". Una più realistica valutazione della situazione politica lascia prevedere soltanto piccoli interventi volti a rivitalizzare il federalismo politico tedesco, ad esempio una maggiore verticalizzazione della perequazione finanziaria ed una più chiara divisione tra politiche comuni e finanziamenti comuni. Potrebbero inoltre essere modificate le quote di partecipazione degli enti territoriali (*Länder* e Comuni) al gettito fiscale riferito al territorio, e, in virtù del principio di sussidiarietà potrebbero essere ritrasferite alcune funzioni ai *Länder*.

¹⁷ Cf. OECD, *Economic Survey Germany*, Paris 2003

¹⁸ Valeria Losco, *Il federalismo fiscale in Germania*, 2005, p.131

¹⁹ Jens Woelk, op. cit., p.213

2.2 La decentralizzazione fiscale in Belgio

2.2.1 Considerazioni generali sul sistema belga

Il federalismo fiscale belga si basa sulla “Legge speciale” del 16 gennaio 1989²⁰, che dá applicazione al dettato degli articoli 59bis e 115 della Costituzione. Lo stato federale belga è composto da tre Comunità (vallone, fiamminga e tedesca) e da tre regioni (la Vallonia, la Fiandra e Bruxelles, nonché la comunità autonoma tedesca come area autonoma all’interno della Vallonia). Il sistema belga, unico in Europa, si basa quindi su due categorie diverse di entità federate, una territoriale (le regioni) e una culturale-personale (le comunità linguistiche). La complessa architettura istituzionale è frutto di quattro grandi riforme costituzionali che fra il 1980 e il 1993 hanno dato luogo ad una soluzione di compromesso fra i belghi di lingua francese (Vallonia e Bruxelles) e quelli di lingua olandese (Fiandra e Bruxelles). Si è aggiunta anche la piccola comunità tedesca (circa 70.000 persone), localizzata al confine con la Germania all’interno della Vallonia, che sta per affrontare un’autonomia territoriale. Di conseguenza la Comunità culturale fiamminga esercita le sue competenze sull’intera area linguistica olandese e quella vallone su quella francofona, mentre Bruxelles forma un’area mista che vede ugualmente competenti, rispetto ogni tipo di servizio culturale-linguistico-educativo, le due Comunità fiamminga e vallone.

Questo duplice processo di decentramento deve rintracciarsi nella fondamentale divergenza di visione dei fiamminghi e dei francofoni quanto al futuro assetto delle istituzioni del Belgio: i primi preferendo un sistema a due componenti corrispondenti alle comunità linguistiche, i secondi pronunciandosi a favore di una tripartizione con Bruxelles come terzo partner. Mentre alle Comunità culturali passo per passo vennero attribuite tutte le principali facoltà e i poteri culturali più importanti, compresa l’istruzione pubblica, le Regioni come unità territoriali ottennero la responsabilità per le funzioni legate a tutto il loro territorio: opere pubbliche, trasporti, politica economica, mercato del lavoro ecc. Il Belgio, a differenza della Svizzera, è quindi organizzato in base ad una combinazione del principio territoriale e di quello culturale-linguistico²¹.

2.2.2 L’impostazione generale del finanziamento degli enti subnazionali

Con il 5 maggio 1993 il Belgio si è ufficialmente trasformato in uno stato federale, con tutta una serie di innovazioni istituzionali quali:

- vengono inserite le rappresentanze dirette delle Comunità e delle Regioni nell’ambito del Parlamento, in particolare trasformando la composizione del Senato;
- viene sancito il principio dell’elezione diretta delle assemblee comunitarie e regionali, in sostituzione del precedente meccanismo del cumulo dei mandati;

²⁰ Una „legge speciale“ in Belgio è una fonte intermedia nella gerarchia delle fonti tra Costituzione e legge ordinaria. Deve attenersi ad una procedura speciale di approvazione che richiede sia la maggioranza dei gruppi linguistici sia una maggioranza di 2/3 del totale dei voti.

²¹ Vedasi anche Bruno De Witte, *Regioni e regionalismo in Belgio*, in *Le Regioni*, 1984, pp.294-331, p. 327, e L. Greco, *La federalizzazione di uno stato unitario: il caso del Belgio*, in D. Fausto G. Pica (a cura di), *Teoria e fatti di federalismo fiscale*, Il Mulino Bologna 2000, p. 347-388

- viene riconosciuta una sia pur limitata autonomia organizzativa alle collettività federate;
- vengono trasferite nuove competenze agli enti federati ed estese quelle già esistenti;
- viene introdotto il principio dell'enumerazione delle competenze a favore dello stato e, corrispondentemente, vengono riconosciute le competenze residue alle Regioni e alle Comunità;
- viene attribuito agli enti federati il potere di concludere e ratificare accordi internazionali nelle materie di loro rispettiva competenza.

Come è organizzato il federalismo fiscale belga? La Costituzione belga, dopo aver attribuito alle Comunità e alle Regioni una propria competenza finanziaria, stabilisce solo che la materia deve essere disciplinata nel Parlamento federale da leggi a maggioranza speciale. Le leggi speciali, che regolamentano in dettaglio i rapporti finanziari fra lo Stato e le Regioni e le Comunità culturali, sono la Legge speciale 23 gennaio 1989, lievemente modificata con la Legge speciale del 16 luglio 1993. Di conseguenza, la materia fiscale non è più soggetta a legge ordinaria, ma a legge speciale, cioè a maggioranza speciale e doppia, cioè a votazioni distinte secondo gruppi linguistici. L'innovazione più importante riguarda però i principi ispiratori della riforma del 1989, segnando in effetti il passaggio da un "federalismo di consumo" ad un "federalismo fiscale responsabile"²².

I soggetti della federazione belga – questa è la filosofia di fondo – dovrebbero essere finanziati secondo il principio della corrispondenza territoriale fra spese ed entrate pubbliche. Dal momento dell'entrata in vigore della riforma la ricchezza prodotta, le imposte riscosse e la spesa pubblica avrebbero dovuto rispondere al criterio di territorialità, mentre i trasferimenti statali dal centro alle unità subnazionali sarebbero passati in secondo ordine. La colonna portante delle entrate delle Regioni sarebbe costituita o da mezzi propri o da attribuzioni di quote del gettito delle imposte riscosse sul rispettivo territorio. La maggior parte delle entrate occorrenti all'adempimento delle funzioni delle Comunità e delle Regioni deriva quindi dalla devoluzione, di regola parziale, del gettito di alcuni grandi tributi erariali. Queste "imposte ad introiti condivisi", attribuite alle Comunità con la legge 23 gennaio 1989, sono l'imposta sulle persone fisiche (IPF), l'IVA e il canone radio-televisivo (art.6, par.1). Le Regioni invece si finanziano principalmente mediante la partecipazione al gettito territoriale dell'imposta sulle persone fisiche (art.6, par.2)²³.

La quota dei tributi erariali complessivamente trasferita dallo Stato agli enti decentrati è calcolata sulla base dei costi correnti di tutte le politiche settoriali ora affidate alle Regioni e alle Comunità (art.13 e 28 della Legge speciale di finanziamento). Evidentemente si tratta di un meccanismo di ripartizione verticale delle entrate che, privando lo Stato centrale di ogni potere di decisione unilaterale sull'attribuzione di questa risorsa fondamentale per le Regioni e per le Comunità, garantisce una certa stabilità ed indipendenza finanziaria per le entità federate²⁴.

²²Luigi Primicerio, *Le relazioni finanziarie intergovernative in Belgio, tra logica dell'uniformità e valorizzazione delle differenze*, in: Vincenzo Atripaldi e Raffaele Bifulco (a cura di), *Federalismi fiscali e costituzioni*, Giappichelli, Torino 2001, p.118

²³ Luigi Primicerio, 2001, p.118

²⁴ Luigi Primicerio, *ibidem*, p.119; e L. Greco, 2000, p.348-350

2.2.3 I criteri di distribuzione dei fondi: il principio dello “*juste retour*”

Il nuovo criterio cardine di distribuzione delle entrate fiscali è la territorialità del gettito tributario, cioè i fondi vengono ripartiti in proporzione al relativo gettito dell'imposta riscosso all'interno delle Regioni o unità territoriali. Regna il principio dello “*juste retour*”, secondo cui la ricchezza dovrebbe tornare laddove è stata prodotta. Il criterio quantitativo del gettito locale del tributo si è sostituito a quello più generico criterio demografico precedentemente in vigore. L'unica eccezione è costituita dalle spese per l'istruzione pubblica. Al fine di mitigare gli effetti di questo principio per le Regioni economicamente svantaggiate, specificamente alcuni distretti della Vallonia, la legge prevede dei meccanismi di perequazione finanziaria. Nel settore dell'istruzione, di competenza delle Comunità, si continua invece ad applicare il criterio numerico del bisogno fattivo, quindi un criterio solidaristico, cioè basato sul numero degli alunni iscritti nelle scuole pubbliche.

Di fronte al finanziamento tramite l'assegnazione del gettito dei tributi erariali riscossi sui rispettivi territori, i tributi propri delle Regioni rivestono un ruolo modesto. Il potere impositivo delle Regioni, pur essendo riconosciuto dalla Costituzione, è sottoposto ad un regime talmente restrittivo che risulta molto difficile per le Regioni e le Comunità differenziare il proprio regime fiscale. In pratica, la Legge speciale del 23 gennaio 1989 ha escluso che i due tipi di soggetti della federazione – le Comunità e le Regioni - possano istituire tributi nelle materie che già formano oggetto del potere impositivo centrale. Nemmeno questi enti possono introdurre sovrimposte o riduzioni di imposta relativi ai tributi federali. Quindi, in sostanza, alle Regioni e alle Comunità non è rimasta quasi nessuna fattispecie tributaria autonomamente disciplinabile ed accessibile²⁵. L'art.3 della Legge speciale 23 gennaio 1989 elenca sette tipi di “tributi regionali”²⁶, ma si tratta di tributi riscossi e accertati dallo Stato e poi interamente devoluti alle Regioni. Queste detengono solo competenze sussidiarie, quali la determinazione delle aliquote, degli esoneri e talvolta della base imponibile. Lo stesso vale per l'IPF (Imposta sulle persone fisiche), rispetto la quale le Regioni possono solo applicare un'addizionale regionale.

L'autonomia finanziaria belga, giacchè limitata dal lato dell'autonomia tributaria, comprende libertà di spesa delle Comunità e delle Regioni delle risorse assegnate? La Legge speciale del 23 gennaio 1989 ha garantito meglio questa facoltà rispetto al passato, togliendo ogni vincolamento delle risorse attribuite ad un tipo di spesa predeterminato ad eccezione delle spese per l'istruzione. Il bilancio dell'educazione nazionale viene votato annualmente dal Parlamento federale per ciascuna delle due grandi Comunità.

2.2.4 La cooperazione finanziaria ed i sistemi di perequazione

Il sistema di federalismo fiscale belga come regola la cooperazione fra gli enti subnazionali (Comunità e Regioni)? Tutti gli ordinamenti federali europei prevedono dei meccanismi di cooperazione all'insegna del principio di solidarietà interregionale. Nel sistema belga questo elemento riveste un ruolo ed un significato del tutto particolare, dato che in Belgio

²⁵ Luigi Primicerio, 2001, p.121

²⁶ Si tratta: 1. della tassa sui giochi e sulle scommesse; 2. della tassa sulle slot-machine automatiche; 3. della tassa sulla vendita di bevande alcoliche; 4. dell'imposta sulla proprietà immobiliare; 5. dell'imposta di successione; 6. dell'imposta di registro; 7. della tassa di circolazione degli autoveicoli (art.3 della Legge speciale di finanziamento).

il sistema federale è nato da forti tensioni fra le due maggiori comunità e che, soprattutto da parte fiamminga, era forte la rivendicazione del “*juste retour*”. Le competenze legislative, nel sistema federale belga, sono state divise nettamente, attribuendo per un dato territorio uno specifico settore politico ad un unico organo legislativo competente.

A fronte di questa netta distinzione dei compiti, il sistema tributario è stato mantenuto fondamentalmente unitario, istituzionalizzando una stretta cooperazione in campo finanziario, che interessa sia il campo fiscale sia il campo del debito pubblico. Inanzitutto esiste l’obbligo del legislatore statale di agire di intesa con i governi regionali o previa concertazione con essi quando si attiva in una delle competenze normative non trasferite alle Regioni. Lo Stato, anche solo intervenendo sulle aliquote delle imposte “regionali”, può condizionare fortemente le risorse disponibili alle Regioni. Quindi, la consultazione obbligatoria fra Stato e Regioni è un primo elemento importante di cooperazione.

Dall’altra lato, anche le Regioni sono obbligate a coordinarsi con lo Stato quando intervengono in materia tributaria, per evitare che lo sviluppo di politiche fiscali divergenti da parte delle Regioni possa compromettere il principio dell’unione economica e monetaria. L’eventuale introduzione di una sovrainposta o di una riduzione dell’imposta sul reddito delle persone fisiche richiede la concertazione con il Governo centrale.

Si passa dunque da un criterio di ripartizione orizzontale delle entrate tra gli enti decentrati di tipo egualitario e formale prima della riforma federale – il numero degli abitanti – ad uno di tipo di ripartizione differenziato e legato alla capacità fiscale specifica, cioè al gettito territoriale del rispettivo tributo. Al fine di mitigare gli effetti sfavorevoli del sistema del *juste retour* per le Regioni economicamente più deboli - attualmente la Regione vallone - sono previsti dei meccanismi di perequazione finanziaria. Difatti, il criterio in parola è corretto, per quanto riguarda le Regioni, da un intervento di solidarietà nazionale basato sulla differenza tra il prodotto medio dell’IPF per abitante nella Regione meno ricca e tale media per il Belgio nel suo complesso. Oltre a questo meccanismo di “perequazione verticale”, la Legge speciale, al fine di evitare un “brutale spostamento” delle risorse finanziarie dal sud al nord del paese, aveva previsto un regime transitorio (1989-2000), nel corso del quale si applicava gradualmente il principio di proporzionalità tra le risorse trasferite alle singole Regioni e il loro rispettivo contributo al gettito dell’imposta sul reddito delle persone fisiche²⁷.

Ai fini della concertazione della politica fiscale in Belgio è stata anche formata una sede istituzionale, cioè il “Comitato di concertazione Regioni-governo”²⁸, un organo paritetico di mediazione politica. Questo organo è incaricato del compito di decidere al più alto livello politico le grandi linee strategiche della politica fiscale dello Stato tenendo conto dell’insieme delle necessità di finanziamento delle differenti entità federate²⁹. Inoltre esiste anche una “Conferenza interministeriale finanze e bilancio” che riunisce periodicamente il Ministro federale e i Ministri regionali delle Finanze e del Bilancio.

Meccanismi di cooperazione sono previsti anche per l’accesso al prestito. Le Comunità e le Regioni hanno il diritto di emettere prestiti che possono essere sia pubblici che privati

²⁷ Primicerio, 2001, p.119

²⁸ Vedasi l’art.8 della Legge speciale 23 gennaio 1989

²⁹ Primicerio, 2001, p.126

(Legge speciale 1989, art. 49, comma 1). Tuttavia tale capacità è subordinata a livello federale ad alcuni obblighi di informazione giustificati dalla esigenza di non compromettere “il buon ordine dei mercati finanziari e l’equilibrio monetario”³⁰ del paese. Inoltre, sia l’emissione di prestiti pubblici, sia quella di prestiti privati in valuta estera da parte degli enti federati sono inserite in un complesso procedimento programmatico in cui alla concertazione intergovernativa segue il decreto del Consiglio dei Ministri del governo federale.

Nel 1993 con la Legge speciale del 16 luglio 1993 il federalismo fiscale belga ha subito delle importanti modifiche. Uno degli aspetti più significativi della riforma del 1993, interessante anche per lo sviluppo delle finanze pubbliche di altri paesi, era l’abbandono parziale della regola stabilita nel 1989, cioè di non variare i fondi devoluti dallo Stato alle Comunità e alle Regioni prima del 2000. Questa regola di “crescita zero delle risorse assegnate alle entità decentrate” era stata adottata per far fronte alla difficile situazione delle finanze pubbliche belghe, congelando non solo le spese dello Stato centrale, ma anche le risorse trasferite alle sue componenti subnazionali. Ma dato che con la riforma del 1993 le Comunità e le Regioni non riuscivano più a finanziare i nuovi compiti ad esse attribuiti, si è subito stabilito di aumentare dal 1994 la quota del gettito dell’IPF devoluta ad esse, collegandola alla crescita del prodotto nazionale lordo. Inoltre, sono state introdotte varie modifiche per creare una fiscalità comunitaria. Fino a quel momento, difatti, le Comunità non erano titolari di alcuna imposta propria, ma solo di quote dei tributi erariali. La prima imposta ad essere trasformata in un’imposta comunitaria fu il canone televisivo, il cui intero gettito venne attribuito alle Comunità, lasciando però il potere legislativo allo Stato. Quindi, per quanto attiene la piena autonomia fiscale inclusa la potestà legislativa, la riforma è rimasta a metà strada.

Un altro importante aspetto della riforma del 1993 riguarda la soluzione adottata per far fronte ai gravi problemi della Comunità francese, venutasi a trovare in uno stato di “asfissia finanziaria” a causa dell’insufficienza delle risorse messe a disposizione di tali enti a partire dal 1989. A questo punto occorre ricordare il carattere asimmetrico della federazione belga. Dalla parte fiamminga la Regione e la Comunità si sono praticamente fuse, mentre le strutture regionali francofone sono rimaste distinte da quelle appartenenti alla Comunità. Questo fatto ha rilevanti ripercussioni sull’assetto finanziario delle due parti: l’impossibilità per la Comunità francese di creare un unico livello istituzionale ha creato maggiori spese e gravi difficoltà di bilancio. Al fine di risanare la situazione è stato attivato un meccanismo di “solidarietà intrafrancofona” attraverso un emendamento alla Costituzione: gran parte delle competenze della Comunità francese e dei relativi oneri vennero trasferite o alla Regione vallone o alla Commissione comunitaria francofona di Bruxelles riuscendo così a garantire risparmi significativi nella spesa amministrativa.

Con la riforma del 1993, le Regioni hanno anche potuto beneficiare di un nuovo tipo di imposta, introdotta con legge statale: l’“ecotassa”. Il provento di questa tassa non viene però ripartito fra le Regioni secondo la loro localizzazione (sede dei contribuenti), ma secondo il rispettivo numero di abitanti residenti. Oltre a ciò, il regime dell’imposta resta interamente di competenza del legislatore federale, cui spetta determinare la base imponibile, le aliquote ed eventuali sanzioni.

³⁰ L. Greco, 2000, p.360

2.2.5 Conclusioni dall'esperienza belga di federalismo fiscale

Quali conclusioni vanno tratte dall'esperienza belga? In Belgio, a differenza di altri stati federali, esiste ancora una netta distinzione fra il potere legislativo in materia fiscale e il concreto prelievo fiscale da una parte ed il regime delle spese dei vari livelli di governo dall'altra. Il primo è ancora essenzialmente concentrato nelle mani dello Stato, motivato con ragioni di efficienza della riscossione delle imposte e con la necessità di mantenere la omogeneità fiscale a livello della federazione – un argomento spesso usato anche nel dibattito sul federalismo fiscale in Italia. Il potere di imporre tributi propri è ancora molto limitata nel caso delle Regioni e quasi assente fra le Comunità. Quindi, le entrate delle entità federate provenienti da tributi propri sono ancora molto modeste. Alle Regioni e Comunità sono, per legge, attribuiti percentuali predefinite del gettito dei tributi erariali riscosso sul loro territorio, che vengono trasferiti dal Ministero delle Finanze federale ai rispettivi dicasteri delle finanze delle entità federate. Essi hanno quasi piena autonomia di spesa, ma sono ancora quasi privi di autonomia tributaria.

Il potere d'imposizione e di riscossione tributaria è quindi concentrata nello Stato federale. Questa caratteristica fondamentale del sistema di finanziamento dello stato belga di forte accentramento dei poteri fiscali a livello federale è dovuto all'intento di “mantenere unite realtà che altrimenti si dividerebbero”³¹. I trasferimenti si basano sul principio del *just retour*, cioè le finanze vengono assegnate alle Regioni e Comunità in base al rendimento (gettito) dell'imposta sul reddito delle persone sui rispettivi territori e quindi in base al criterio che la ricchezza torni laddove è stata creata. In Belgio perciò si permette che i territori possano svilupparsi in maniera differenziata e si possano produrre livelli diversi di beni e servizi pubblici in quantità e qualità. Questa logica sembra trovarsi in contrasto con la logica di un sistema di finanza pubblica unitaria, come solitamente risulta dalla concentrazione delle competenze legislative tributarie a livello centrale.

In Belgio evidentemente si è cercato di trovare un equilibrio fra un sistema tributario unitario o omogeneo (importante per la localizzazione delle imprese) e l'interesse sul *just retour*, cioè del diritto, fatto valere con più caparbia dalla Comunità relativamente più ricca, di beneficiare della sua maggior capacità finanziaria in termini di gettito fiscale riscosso sul territorio. Se in Belgio fosse stata introdotta un'ampia autonomia impositiva, facilmente si potrebbe aprire un crescente divario fra le Comunità e le Regioni “ricche” e quelle “meno ricche”, anche se i divari in termini di gettito tributario pro capite non sono così marcati come quelli registrati in Italia. In Belgio è comunque ancora vivo il ricordo dei dibattiti aspri degli anni '80 e '90 in cui veniva perfino messa in discussione l'unità dello stato e quindi la soluzione adottata si presenta come compromesso fra le due maggiori comunità etnico-linguistiche.

³¹ Bruno De Witte, 1984, p.330-331

2.3 Il finanziamento delle Comunità Autonome in Spagna

La Costituzione spagnola del 1978 attribuisce alle Comunità Autonome (o “autonomiche”) un’ampia autonomia politica, dovendo rispettare le forti differenziazioni economiche-sociali e politiche e la presenza di etnie o nazioni diverse da quella maggioritaria (castigliana) all’interno del paese³². A questa organizzazione territoriale doveva necessariamente corrispondere un elevato livello di autonomia sul piano delle competenze tributarie e delle risorse finanziarie. La Costituzione spagnola non ha definito però a priori l’esatta mappa dell’assetto territoriale, fatto che ha “influito sul sistema di finanziamento delle stesse Comunità Autonome, posto che, se non si conosceva con certezza come si sarebbe concluso il processo storico iniziato con la Costituzione democratica, in quel dato momento risultava pressoché impossibile definire un sistema chiuso di finanziamento delle autonomie territoriali”³³.

2.3.1 Il modello di finanziamento delle autonomie previsto dalla Costituzione

La Costituzione spagnola³⁴ non stabilisce un sistema di finanziamento delle Comunità Autonome, ma traccia solo una cornice generale, dentro la quale il legislatore ha avuto ampia libertà di manovra. Si parte comunque dai principi fondamentali dell’autonomia finanziaria, dal coordinamento e dalla solidarietà³⁵. Nella prima fase l’autonomia finanziaria delle Comunità Autonome, ad eccezione dei Paesi Baschi e della Navarra, era molto più pronunciata sul versante delle spese che non su quelle delle entrate. L’ultima riforma, in vigore dal gennaio 2002, ha però notevolmente aumentato la sfera decisionale delle Comunità Autonome.

Oggi le Comunità Autonome possono approvare ed applicare i propri bilanci disponendo liberamente delle proprie risorse, mantenendosi nell’ambito delle proprie competenze. Le premesse imposte dalla Costituzione sulla portata della loro autonomia di entrata sono invece molto generiche. L’art. 133, comma 2, Costituzione, attribuisce alle Comunità Autonome il potere di stabilire ed esigere tributi, ma si tratta di un’attribuzione condizionata da ciò che dispongono le leggi e limitata dal principio previsto nello stesso articolo, che il “potere originario d’imporre tributi spetta esclusivamente allo stato, mediante legge”³⁶. L’art. 157, comma 1, Costituzione, dispone che le risorse delle Comunità Autonome sono costituite da

- a) le imposte cedute in tutto o in parte dallo Stato; le addizionali su imposte statali ed altre forme di partecipazione alle entrate dello Stato;
- b) imposte, tasse e contributi speciali propri;
- c) i trasferimenti in un “Fondo di Compensazione Interterritoriale” ed altre assegnazioni a carico dei bilanci generali dello Stato;

³² L’art. 137 della Costituzione afferma che “Lo Stato organizza territorialmente in municipi, in province e in Comunità Autonome istituite”

³³ Fernando Puzzo, *Il federalismo fiscale - L’esperienza italiana e spagnola nella prospettiva comunitaria*, Giuffrè, Milano 2002, p.109

³⁴ Art. 156 Costituzione: „Le Comunità Autonome godranno di autonomia finanziaria per lo sviluppo e l’adempimento delle loro funzioni in base ai principi di coordinamento con le finanze statali e disolidarietà fra tutti gli spagnoli”.

³⁵ Cf. José Luis Rodríguez Álvarez e Alicia Gonzales Alonso, *Il finanziamento delle Comunità Autonome in Spagna*, in: Vincenzo Atripaldi/Raffaele Bifulco (a cura di), *Federalismi fiscali e costituzioni*, Giappichelli, Torino 2001, p.216

³⁶ Fernando Puzzo, 2002, p.110

- d) gli utili derivanti dal loro patrimonio ed entrate di diritto privato;
- e) il prodotto delle operazioni di credito.

La Costituzione prevede che sia una legge statale (“organica”) a regolare l’applicazione di queste norme generali e le norme per la risoluzione di eventuali conflitti. L’autonomia finanziaria delle Comunità Autonome è subordinata ai principi di coordinamento e solidarietà. Inoltre, secondo l’art. 149 Costituzione, è attribuito allo Stato la competenza esclusiva per la disciplina del credito. Lo Stato ha il compito di mantenere la stabilità e l’equilibrio economico.

Al di là dei limiti posti dai principi costituzionali di solidarietà, stabilità e coordinamento, la Costituzione impone altri limiti all’autonomia finanziaria delle Comunità Autonome che riguardano soprattutto il loro potere tributario. Queste devono rispettare i principi generali del sistema, fissati dall’art. 31 Costituzione, quindi la generale eguaglianza dei diritti e doveri degli spagnoli in tutto il territorio spagnolo (art. 139, comma 1, Costituzione), permettendo differenze nel sistema fiscale regionale. Un altro limite generale è posto dall’art. 157, comma 2 Costituzione, che prevede che “le Comunità Autonome potranno in nessun caso adottare misure tributarie nei riguardi dei beni situati fuori dal loro territorio o che ostacolano la libera circolazione di merci e servizi”. Quindi è vietata la creazione di barriere fiscali all’interno del territorio nazionale. È concesso però alle Comunità Autonome di tassare i redditi dei residenti anche se tali redditi provengono, in parte, da beni situati fuori dal loro territorio³⁷.

La Costituzione, mediante l’art. 158, stabilisce anche meccanismi di solidarietà interregionale, prevedendo due strumenti, uno facoltativo, l’altro obbligatorio, destinati a correggere gli squilibri economici territoriali. È d’obbligo la creazione di un “Fondo di Compensazione” destinato alle spese di investimento. Spetta al Parlamento di stabilire il funzionamento ed i criteri di ripartizione. Infine, la Costituzione prevede anche la possibilità che nel bilancio generale dello Stato ci siano fondi destinati a garantire “un livello minimo nella prestazione dei servizi pubblici essenziali in tutto il territorio spagnolo”³⁸.

Infine la Costituzione riconosce i diritti storici dei territori forali che vanno applicati negli Statuti di autonomia. In virtù di questa norma nei Paesi Baschi e nella Navarra si sono potuti sviluppare regimi speciali secondo i tradizionali diritti tributari storici di queste regioni. Quindi, lo stato spagnolo ha due sistemi di finanziamento delle Comunità Autonome: quello generale, applicabile a tutte le Comunità Autonome “non-forali”, e quello forale che si applica solo alle due Comunità forali storiche, la Navarra ed i Paesi Baschi.

2.3.2 L’evoluzione del sistema di finanziamento delle Comunità Autonome

Durante un primo periodo durato fino al 1986 il finanziamento delle Comunità Autonome si è retto sul criterio del costo effettivo. Lo Stato ha devoluto alcune entrate di importo

³⁷ Rodriguez Alvarez/Gonzalez Alonso, 2001, p.219; nonché Violeta Ruiz Almendral, *Fiscal Federalism in Spain: the Assignment of Taxation Powers to the Autonomous Communities*, in: “European Taxation” (IBFD), Vol.42, no.11, November 2002, p. 475

³⁸.Fernando Puzzo, 2002, p.114-116

equivalente a quelle che esso destinava prima al finanziamento dei servizi trasferiti in competenza alle Comunità Autonome a partire dal 1979.

La “Legge Organica 22 settembre 1980 n.8 di Finanziamento delle Comunità Autonome” (LOFCA) forma la base del finanziamento delle Comunità Autonome, recepito anche dagli statuti autonomistici, ha dato vita a sistema omogeneo delle competenze finanziarie, pur lasciando il disegno del modello di finanziamento ancora incompleto³⁹. In Spagna non è ancora stata introdotta una disciplina definitiva di sistema di federalismo fiscale. Alcune Comunità, come la Catalogna, sono riuscite ad ottenere livelli di autonomia finanziaria maggiori, altre si sono liberamente accontentate di sistemi più dipendenti dallo Stato centrale. Una questione fondamentale nella dialettica Stato-Comunità Autonome fu comunque sempre la percentuale di compartecipazione delle Comunità Autonome alle entrate tributarie dello Stato riscosso sul territorio, che forma la principale fonte di finanziamento delle Comunità.

La LOFCA ha introdotto anche un organo importante, il „Consiglio di Politica Fiscale e Finanziaria” (CPFF), composto dal ministro delle finanze statale e dagli assessori delle finanze delle Comunità Autonome, per coordinare l’attività finanziaria delle Comunità Autonome e dello Stato, sulla falsariga del “*Finanzplanungsrat*” in Germania.

Nel 1986 è terminato il sistema transitorio per far spazio ad un sistema “definitivo”, basato sulla determinazione della percentuale di compartecipazione delle Comunità alle entrate tributarie dello Stato. Con novembre 1986 ebbe inizio la pratica degli accordi quinquennali, all’interno del CPFF, che funziona fino ad oggi. Si passò dal criterio del costo effettivo al criterio stabilito dall’art. 13 LOFCA, che recita: “Le Comunità Autonome disporranno di una percentuale di partecipazione sulla raccolta delle imposte statali non trasferite, che sarà negoziata sulle seguenti basi:

- a) il coefficiente di popolazione;
- b) il coefficiente di sforzo fiscale nella Imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPF);
- c) l’ammontare equivalente all’apporto proporzionale della Comunità Autonoma per i servizi e i compiti di carattere generale che lo Stato continua a svolgere come propri;
- d) la relazione inversa del reddito reale per abitante della Comunità Autonoma rispetto a quello del resto di Spagna”.

Fra il 1987 ed il 1991 la principale fonte di entrata restavano i trasferimenti statali nella forma della partecipazione alle entrate dello Stato. Nel 1993 fu introdotta la compartecipazione delle Comunità Autonome del 15% sulla quota dell’IRPF, raccolta nel rispettivo territorio, passando quindi ad uno sdoppiamento dei criteri di ripartizione dei fondi⁴⁰:

1. uno calcolato secondo variabili demografiche ed economiche
2. uno calcolato in funzione del gettito dell’IRPF riscosso sul territorio della rispettiva Comunità Autonoma.

Solo la Galizia presentò ricorso contro questa norma. Nel 1996 questo sistema di finanziamento venne ampiamente ritoccato dando luogo a rilevanti modifiche nell’assetto

³⁹ Rodriguez Alvarez/Gonzalez Alonso, 2001, p.220

⁴⁰ Rodriguez Alvarez/Gonzalez Alonso, ibidem, p.224

finanziario nel periodo 1997-2001. La riforma, di nuovo, venne respinta con ricorsi di costituzionalità da tre Comunità governate dal PSOE, il partito socialdemocratico spagnolo. Queste tre Comunità autonome non si sono conformate al nuovo sistema e continuano a finanziarsi secondo le vecchie regole. Attualmente, quindi, si applicano due sistemi distinti di finanziamento. Elemento centrale è la cessione parziale di una parte dell'IRPF alle Comunità Autonome (15%), da aumentare al 30%, una volta trasferito dallo Stato anche il settore dell'istruzione pubblica (a partire del 2002). Sono state previste una serie di garanzie per evitare che i livelli di entrate delle Comunità Autonome diminuiscano. Nel 1998 la percentuale ceduta da parte dello Stato aumentò al 16,5% assicurando che dal 1999 in poi le entrate derivanti dall'IRPF sarebbero cresciute almeno secondo il PIL nominale.

2.3.3 Le risorse finanziarie delle Comunità Autonome

Oggi sono tre le fonti di finanziamento principali delle Comunità Autonome in Spagna: i tributi propri, i tributi ceduti ed i trasferimenti.

a) I tributi propri

I tributi propri delle Comunità Autonome sono costituite dal gettito dei tributi autonomi, dalle entrate derivanti da operazioni di credito e dal patrimonio proprio nonché da altre entrate minori⁴¹. Il potere tributario delle Comunità Autonome (secondo l'art. 157, comma 1, Costituzione) è stato regolato in termini restrittivi, disponendo che “i tributi stabiliti dalle Comunità Autonome non potranno gravare su oggetti imponibili già tassati dallo stato”. Quindi le reali possibilità di creazione di tributi propri sono molto limitate⁴². In un secondo momento è stato precisato che i tributi propri possono incidere anche su un oggetto già gravato da un'imposta statale, a patto che le fattispecie degli uni e degli altri siano differenti. Tutto sommato, nel campo in cui le Comunità Autonome possono “rastrellare tributi” è sia limitato sia arido, ed i relativi gettiti tributari sono rimasti a livelli molto modesti⁴³. Un'eccezione fanno le Isole Canarie, che, possedendo potere legislativo in materia, non rientrano nell'applicazione dell'imposizione indiretta armonizzata dell'UE. Quindi fu consentito alle Canarie la riscossione di un' “Imposta Generale Indiretta”, che sostituisce l'IVA e presenta importanti esenzioni. La Comunità Autonoma delle Isole Canarie ha un'altra imposta propria con un gettito rilevante, cioè quella sui combustibili venduti sulle isole.

Le Comunità Autonome possono stabilire anche addizionali sui tributi statali, che vengono considerate come tributi autonomi e sono sottoposti ai relativi limiti massimi. Però queste addizionali non possono comportare una diminuzione delle entrate dello stato rispetto ai tributi gravati né incidere sulla natura o struttura degli stessi. Di questa possibilità le

⁴¹ Rodriguez Alvarez/Gonzalez Alonso, 2001, p. 227

⁴² L'art. 133 ai commi 1 e 2 recita: “1) Il potere originario di stabilire i tributi spetta esclusivamente allo Stato, per mezzo della legge; 2) Le Comunità Autonome e gli enti locali possono stabilire ed esigere tributi in conformità alla Costituzione e alle leggi.”

⁴³ Si tratta di un'imposta sulle lotterie introdotta dalle Baleari, un'imposta sul bingo applicata dalla Catalogna.

Comunità Autonome hanno di conseguenza fatto uno scarso uso, forse perché non si voleva aumentare la pressione fiscale solo nella regione colpita dall'addizionale⁴⁴.

Al di là delle imposte proprie le Comunità Autonome sono autorizzate ad istituire contributi e tasse speciali. Al momento del trasferimento dei servizi pubblici le Comunità Autonome ottennero anche il diritto alla riscossione delle relative tasse, ma sono stati pochi i contributi speciali effettivamente introdotti.

In merito al ricorso all'indebitamento, altra fonte rilevante regolata dall'art.14 della LOFCA, si stabiliscono diversi requisiti in relazione alla durata e natura dei crediti: l'importo totale deve essere destinato a finanziare investimenti e le spese per il rimborso e gli interessi dei mutui non possono superare il 25% delle entrate correnti totali. Inoltre, le Comunità Autonome devono coordinare tra loro e con lo stato il ricorso al credito. Fino al 1989 è stato fatto un uso solo moderato dell'indebitamento.

b) I tributi ceduti

La LOFCA stabilisce solo quali sono i tributi suscettibili di cessione ed alcuni aspetti generale, tutto il resto invece è lasciato agli statuti di autonomia. Nel 1983 è stata approvata la "Legge di Cessione dei Tributi" regolando il tipo dei tributi ceduti, le dimensioni e le condizioni della cessione⁴⁵. Si tratta dei seguenti tributi:

- l'imposta sul patrimonio
- l'imposta su successioni e donazioni
- l'imposta sui trasferimenti patrimoniali
- le tasse sul gioco
- l'imposta sul lusso raccolta sul territorio

Oggetto della cessione è sempre il rendimento (gettito) generato nel rispettivo territorio. Mentre le Comunità Autonome, su delega del governo, sono autorizzate a gestire i tributi, non hanno la facoltà di legiferare in materia. Solo nel 1996 le Comunità Autonome hanno anche ottenuto determinate facoltà normative sui tributi ceduti. A seguito della riforma della LOFCA dal 1996 possono essere ceduti:

- l'imposta sulla Rendita dalle Persone Fisiche (IRPF), fino al limite massimo del 30%
- l'imposta sul patrimonio
- l'imposta sui trasferimenti patrimoniali e di bollo e registro
- l'imposta sulle successioni e donazioni
- l'imposizione generale sulle vendite al dettaglio e l'imposta sui consumi (IVA)
- i tributi sul gioco

Ora, le Comunità Autonome possono anche per legge, regolare alcuni aspetti della cessione, anche se condizionata da una serie di limiti quali il principio di solidarietà, il divieto di discriminazione per motivi di territorio, la necessità di mantenere la pressione fiscale globale effettiva equivalente al resto del territorio nazionale. Non possono invece essere variati né l'oggetto, né l'imponibile, né la determinazione dei soggetti passivi. Nel caso dell'IRPF le Comunità Autonome possono determinare l'aliquota autonoma, che

⁴⁴ Un tentativo del Governo socialista del 1984 delle Comunità di Madrid di aumentare del 3% l'IRPF naufragò dopo una violenta campagna dell'opposizione, nonostante che fosse stata giudicata conforme alla costituzione; cfr. Rodriguez Alvarez/Gonzalez Alonso, 2001, p.230

⁴⁵ Fernando Puzzo, 2002, p.142; e Violeta Ruiz Almendral, 2002, p.470

riguarda però solo la parte ceduta alle Comunità Autonome (cioè il 15% o 30% a seconda del regime scelto). Anche in relazione alle imposte sul patrimonio e sulle donazioni e successioni le Comunità Autonome possono variare la base dell'imponibile e l'aliquota.

Tabella 1: Tributi ceduti alle Comunità Autonome in Spagna (situazione del 1-1-2002)

<i>Tipo di imposta</i>	<i>Percentuale ceduta</i>	<i>Amministrazione</i>	<i>Poteri legislativi delle Comunità auton. di regolamento del tributo</i>
Imposta sul reddito persone fisiche	33	Stato	Aliquote (da applicare le stesse fasce di reddito come in tutto lo stato) -Esenzioni
Imposta sul patrimonio	100	Comunità	Aliquote Deduzioni minime Regolamento gestione amm.
Imposta donazioni e successioni	100	Comunità	Aliquote Riduzione dell'imponibile Deduzioni ed esenzioni Regolamento gestione amm.
Tassa di bollo e registro	100	Comunità	Aliquote Esenzioni Regolamento gestione amm.
Imposta sui giochi	100	Comunità	Aliquote Esenzioni eccezioni Imponibile Regolamento di gestione amm.
IVA	35	Stato	Nessuno
Accise	40	Stato	Nessuno
Imposta sul vino	40	Stato	Nessuno
Imposta sull'elettricità	100	Stato	Nessuno
Imposta sui veicoli a motore	100	Comunità	Aliquote (a certe condizioni e limiti)
Imposta speciale sul consumo di gas	100	Comunità	Aliquote (a certe condizioni e limiti) Regolamento gestione amm.

Fonte: Violeta Ruiz Almendra, 2002

Tale sistema di riparto finanziario, inclusa la cessione parziale dell'IRPF, vige dal 1 gennaio 1997 per quelle Comunità Autonome di regime comune che hanno adottato il nuovo modello di finanziamento, in virtù del relativo accordo nell'ambito delle Commissione miste paritarie Stato-Comunità Autonome – e cioè tutte ad esclusione dell'Andalusia, di Castilla-La Mancha e di Estremadura. Le Comunità Autonome che non hanno approvato il nuovo modello continuano a riferirsi al sistema previsto nella normativa previgente, ossia la Legge n.30/1983⁴⁶. Altresì, la cessione parziale dell'IRPF si articola in due fasi: durante la prima fase, si attribuisce una potestà impositiva corrispondente alla cessione del 15% dell'IRPF, attraverso l'abbattimento dell'aliquota statale all'85%. Così,

⁴⁶ Fernando Puzzo, 2002, p.145

nell'ambito di tale spazio fiscale reso disponibile in conseguenza della riduzione operata dal livello statale, le Comunità Autonome potranno approvare, entro determinati limiti, una propria aliquota autonoma dell'IRPF. Peraltro, in questa fase, per quelle Comunità Autonome, il cui volume della spesa lo consenta, continua a sussistere la già vigente partecipazione al 15% della riscossione territorializzata dell'imposta. Nella seconda fase, che decorre dal momento in cui si conclude il processo di trasferimento delle competenze e dei servizi in materia di educazione non universitaria alle Comunità Autonome istituite secondo procedimento previsto dall'art. 143 Costituzione⁴⁷, si applicano i nuove percentuali di partecipazione ai tributi statali, come indicati nella tabella 2, entrati in vigore nel gennaio 2002.

c) I trasferimenti

Fino al 1997 questo tipo di entrata era la principale fonte di entrata delle Comunità Autonome e per tre di esse che non applicano il nuovo sistema, lo sono ancora⁴⁸. In primo luogo si tratta delle PIE, le partecipazioni alle entrate dello stato, che sono vincolate ad un determinato tipo di spesa da parte della Comunità Autonoma. Inizialmente l'ammontare dei trasferimenti fu calcolato secondo i costi effettivi dei servizi trasferiti, poi si è passati a calcolarli secondo variabili socio-economiche. Dal 1997, con la riforma che ha introdotto la cessione del 15% dell'IRPF, i trasferimenti hanno rapidamente perso d'importanza per la maggior parte delle Comunità Autonome⁴⁹.

In secondo luogo ci sono trasferimenti derivanti dal "Fondo di Compensazione Interterritoriale", strumento teso a correggere squilibri territoriali secondo il principio di solidarietà. Secondo la LOFCA questo fondo dovrebbe soprattutto alimentare spese di investimento nei territori meno sviluppati, come una volta in Italia la "Cassa del Mezzogiorno". In una prima fase questo fondo ha, però, finanziato i nuovi investimenti vincolati ai servizi trasferiti, di cui hanno beneficiato tutte le Comunità Autonome. Dal 1990 di questo fondo possono beneficiare solo quelle Comunità il cui reddito pro capite sia inferiore al 75% della media dei paesi membro dell'UE, in coordinamento con i fondi strutturali europei. Del resto, questi fondi sono tuttora una fonte rilevante di entrata per le Comunità Autonome, costituendo in media più del 7% delle loro entrate.

Infine bisogna far riferimento a quei trasferimenti destinati a coprire il costo dei servizi sanitari e sociali gestiti dalle Comunità Autonome. È opportuno precisare che il finanziamento della sanità fin dall'inizio del processo di decentramento, si è mantenuto al margine del sistema generale di finanziamento delle Comunità Autonome. Attualmente si applica il modello stabilito consensualmente nel CPFF per il quadriennio 2002-2006 che si basa su due fondi distinti: uno generale, destinato a coprire le prestazioni sanitarie e distribuito in base al criterio della popolazione e l'altro specifico, diretto ad affrontare le spese di degenza, quelle derivanti dall'assistenza ospedaliera a pazienti di altri territori e ad assicurare un finanziamento minimo allorché si verificano significative diminuzioni di popolazioni.

Un altro strumento a garanzia della solidarietà è desumibile dal comma 1 dell'art. 158 Costituzione, mediante il quale possono prevedersi assegnazioni finanziarie complementari

⁴⁷ Fernando Puzzo, *ibidem*, p.146

⁴⁸ Fernando Puzzo, *ibidem*, p.121

⁴⁹ Fernando Puzzo, *ibidem*, p. 131, e Rodriguez Alvarez/Gonzalez Alonso, 2001, p.233

per assicurare un livello minimo nella prestazione dei servizi pubblici. Questo strumento ha lo scopo di evitare che le diseguaglianze regionali in termini di reddito e di ricchezza si traducano in altrettante diseguaglianze relative alla qualità nella prestazione dei servizi pubblici essenziali⁵⁰. In primo luogo, tali assegnazioni si connotano per il loro carattere complementare (art.15 LOFCA), poiché di dispone che per accedere a questi flussi finanziari devono preliminarmente impiegarsi le risorse derivanti dalle imposte cedute e dalla percentuale di partecipazione. Pertanto, le Comunità Autonome potranno beneficiare di tali risorse solo allorquando risultino insufficienti quelle che promanano da queste ultime al fine di garantire il suddetto livello minimo.

2.3.4 I regimi forali della Navarra e dei Paesi Baschi

Le Comunità Autonome della Navarra e dei Paesi Baschi sono stati dotati di un sistema tributario-finanziario speciale che risale ai particolari regimi giuridici esistenti nella storia di queste comunità (i cosiddetti *fueros*)⁵¹. Questi si realizzano oggi in forma di convenzioni o accordi economici (*Convenio economico* nel caso della Navarra, *Concierto economico* nel caso dei Paesi Baschi), stipulati all'interno di un negoziato fra lo Stato ed il rispettivo governo autonomo, mentre in passato queste Comunità si erano sempre opposte ad un sistema fiscale unico per tutto lo Stato. Questo metodo può essere paragonato per l'Italia al regime finanziario particolare di cui godono le Regioni a statuto speciale⁵². Oggi, 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 d'accordi economici” (Art. 41, comma 1). Nello statuto della Navarra invece è previsto: “In virtù del suo regime forale, la potestà tributaria e finanziario della Navarra sarà regolata dal tradizionale sistema dell'accordo economico” (Art. 45, comma 1).

Entrambi i regimi conferiscono alle rispettive Comunità Autonome un alto grado di autonomia finanziaria, non solo sul versante delle spese, ma anche su quello delle entrate. Di conseguenza, queste due Comunità si procurano direttamente la maggior parte delle risorse finanziarie, mentre sono loro a trasferire allo Stato ogni anno una certa quantità di risorse per le spese generali dello stato centrale, sempre in base ad un accordo specifico.

Le leggi che hanno dato applicazione a queste norme statutarie sono leggi nazionali oggetti di negoziazione fra Stato e le due Comunità Autonome, in cui si determina precisamente la distribuzione in materia tributaria. La Navarra e i Paesi Baschi, dopo le riforme attuate nel 1997, dispongono di potestà normative ed esecutive rispetto a tutti i tributi, ad eccezione delle seguenti imposte di competenza esclusiva dello Stato:

- monopoli fiscali
- diritti di importazione
- obblighi relativi all'importazione
- imposta sul valore aggiunto

Quindi le due Comunità hanno competenza generale in materia di tutti gli altri tributi e naturalmente per tutti gli altri tipi di entrata. L'esercizio di questa straordinaria

⁵⁰ Fernando Puzzo, 2002, p.146

⁵¹ Rodriguez Alvarez/Gonzalez Alonso, 2001, p. 235

⁵² Questo si fonda sulla 1a Disposizione Aggiuntiva della Costituzione, dove si stabilisce che “La Costituzione tutela e rispetta i diritti storici dei territori forali”. (le tre province basche e la Navarra)

“competenza tributaria autonoma” è però soggetta a una serie di limiti previsti dalla Costituzione oppure dagli statuti di autonomia, che sono i seguenti:

1. Il principio di territorialità

Secondo la Costituzione non è ammessa la doppia imposizione né l’assenza di imposizione. Le leggi di accordo e di concerto precisano in merito ad ogni tributo i punti di connessione, prevedendo la normativa forale o statale applicabile e l’amministrazione competente per l’esazione dei tributi. La regola generale è la seguente: se si tratta di un’imposta sulla persona, la competenza spetta al territorio in cui questa persona risiede. Se si tratta di un tributo in natura reale, spetta al loro territorio dove sono localizzati i beni⁵³.

2. Il principio dell’unità del mercato

Vanno salvaguardati i principi di unità del mercato, cioè la libera circolazione delle merci, capitali e servizi impongono limiti alla potestà tributaria della Navarra e dei Paesi Baschi. Le imposte indirette, per esempio, vengono applicate a norme sostanziali e formali valide in tutto il territorio nazionale, e quindi l’autonomia si limita alla sola gestione di queste imposte. Infine le due Comunità Autonome forali sono anche obbligate a “mantenere una pressione fiscale effettiva globale equivalente a quella esistente nel resto dello stato” per rispetto del principio di eguaglianza di tutti i cittadini previsto dalla Costituzione (Art. 139, comma 1).

3. Il principio della solidarietà

La Navarra e i Paesi Baschi devono trasferire ogni anno una quantità di risorse allo Stato per finanziare la parte corrispondente delle funzioni statali centrali (*cupo* nei Paesi Baschi e *aportación* nella Navarra). Per determinare l’importo si applica un indice di imputazione che riflette il peso relativo delle due Comunità nello Stato calcolato in funzione del reddito. Si tratta di un metodo e di una negoziazione piuttosto complessa. I regimi fiscali forali sono ampiamente consolidati, ma non si discostano fortemente dalle regole in vigore a livello statale. Piuttosto ci sono conflitti per misure di sostegno agli investimenti, adottati dalle Comunità forali, anche provocato ricorsi dalle Comunità limitrofe⁵⁴.

2.3.5 Conclusioni dall’esperienza della Spagna

In Spagna già la Costituzione del 1978 ha segnato la via non solo della decentralizzazione, ma quella dello “stato delle autonomie”. Nel 2002 è stato completato il trasferimento a favore di tutte le Comunità Autonome in materia di sanità e servizi sociali. Nel 2003 è seguita la riforma del sistema di finanziamento delle autonomie, basata sulla parziale autonomia impositiva e una revisione dei meccanismi perequativi. Di conseguenza sono stati sostituiti gran parte dei trasferimenti statali con vincolo di destinazione con l’aumento delle entrate tributarie, sia autonome sia compartecipate. Oggi il nuovo sistema di finanziamento delle Comunità Autonome ha le seguenti caratteristiche di fondo:

1. Autonomia tributaria:

⁵³ Rodriguez Alvarez/Gonzalez Alonso, 2001, p.239

⁵⁴ Si tratta di una specie di contributo regionale alle spese generali dello Stato centrale, un tipo di contributo che, per contro, non esiste nel caso delle Regioni a statuto speciale italiane.

La quota delle entrate tributarie sulle entrate complessive delle Comunità Autonome aumenta dal 29% al 65%. Percepiscono infatti il 35% del gettito territoriale dell'IVA, il 33% del gettito dell'imposta sulle persone fisiche, il 40% del gettito territoriale delle principali accise e l'intero gettito dell'imposta speciale sull'elettricità. Inoltre, alle Comunità Autonome sono stati attribuiti poteri di disciplina autonoma di numerosi tributi minori, fra i quali addizionali all'IRPF, l'imposta sulla ricchezza e quella sulle donazioni e successioni, l'imposta sulle vendite al dettaglio degli oli minerali. Per quanto riguarda l'IRPF le Comunità sono autorizzate a modificare le aliquote, non invece la progressività come tale. Nel caso dell'imposta sugli oli minerali possono essere applicati addizionali, il cui gettito deve confluire nel finanziamento della sanità e di programmi ambientali. Altri tributi minori possono interamente essere regolati dalle Comunità. L'ampliamento delle fonti tributarie renderà definitivamente più stabili le entrate delle Comunità Autonome.

2. La perequazione

Nell'ambito del nuovo assetto finanziario le entrate delle Comunità autonome vincolate scendono dal 45% al 2% delle risorse complessive. La quota più consistente dei nuovi trasferimenti è composta da trasferimenti orizzontali (*fondo di suficiencia*), destinati a garantire in tutto il territorio l'offerta di livelli minimi di servizi sanitari ed educativi. Allo stesso scopo servono trasferimenti verticali derivanti dal bilancio statale (*asignaciones de nivelacion e il Fondo de compensacion*) volti a correggere le disparità economiche regionali.

La maggior potestà tributaria delle Comunità avvicina il sistema spagnolo ad un federalismo fiscale, che ruota attorno seguenti principi fondamentali:

1. il principio territoriale: alla Comunità è fatto divieto di tassare attività che siano situate al di fuori del loro territorio;
2. principio di neutralità: è vietata l'adozione di misure fiscali che possano creare ostacolo alla libera circolazione di beni e servizi;
3. il principio di carico fiscale complessivo equivalente: le Comunità hanno concordato di mantenere nei propri territori una pressione fiscale equivalente a quella del resto del paese;
4. il principio di divieto della doppia tassazione: alle Comunità è fatto divieto di tassare basi imponibili già sottoposte a tassazione dallo Stato (riserva di base imponibile).

Stando ai dati dell'OECD le Comunità hanno fatto largo impiego dei nuovi poteri tributari, soprattutto per concedere trattamenti agevolati sull'IRPF e sull'imposta sulle donazioni e sulle successioni⁵⁵.

In Spagna, la radicale ridefinizione della distribuzione territoriale del potere, realizzata mediante l'introduzione dello Stato delle Autonomie a partire dal 1978, ha portato con sé un forte decentramento della spesa. Infatti, se nel 1979 l'amministrazione centrale gestiva l'88% della spesa pubblica, nel 1999 la sua quota si era ridotta al 57,1%, a tutto beneficio della Comunità Autonome, che nello stesso anno hanno speso il 29,5% delle spese pubbliche totali.

⁵⁵ OECD, *Recent reforms in Spain aimed at increasing tax powers of subnational governments*, in proceeding of the OECD Informal Meeting on Fiscal Relations Across Levels of Government, 27-28 March 2003, Paris, 2003

Nonostante questo rispettabile grado di decentramento della spesa, paragonabile a quello degli Stati federali qui considerati, il finanziamento delle Comunità Autonome non è ancora arrivata ad una soluzione soddisfacente. In Spagna, non esiste ancora un accordo generale su come e quando attuare i principi e le disposizioni costituzionali per dare vita ad un sistema equilibrato e stabile nel tempo. Il nuovo sistema di finanziamento, entrato in vigore a partire da gennaio 2002, ha riformato le finanze di alcune Comunità, mentre altre, quali la Catalogna e i Paesi Baschi, con i loro rispettivi nuovi statuti di autonomia presentati nel 2005, cercano di ampliare la loro tradizionale autonomia speciale nel contesto iberico⁵⁶.

Tuttavia l'obiettivo della stabilità potrà essere raggiunto se si consegue previamente un accordo su due assunti capitali, che finora sono stati sempre elusi: quali sono i criteri in base ai quali si determinano le necessità di spesa delle Comunità Autonome e qual'è il grado di solidarietà interterritoriale che si desidera garantire? Solo dopo aver chiarito questi criteri ci si troverà in condizione di dare risposte ragionevolmente durature all'ampio elenco di questioni pendenti, che qui potevano solo essere sfiorate⁵⁷.

La prima riguarda l'autonomia delle Comunità Autonome sul versante delle entrate. È opinione diffusa, sia tra i responsabili delle Comunità sia in ampi settori della dottrina, che il principio di autonomia esige la riduzione dell'eccessivo peso che i trasferimenti statali hanno ancora nei bilanci delle Comunità Autonome. Completato da poco il trasferimento del settore dell'educazione e nell'imminenza del trasferimento della gestione della sanità alle Comunità Autonome, la loro autonomia finanziaria va necessariamente rafforzata mediante la cessione di nuovi tributi. A seguito dell'insoddisfacente esperienza della parziale cessione dell'IRPF, sta ritornando con forza la proposta di creare un paniere di tributi ceduti (totalmente o parzialmente), non escludendo una maggior partecipazione al gettito delle imposte sul consumo (l'IVA).

La seconda riguarda il bisogno di continuità nelle risorse attribuite, da una parte i tributi propri delle Comunità e le tasse relative ai servizi trasferiti e, dall'altra parte la partecipazione alle entrate dello Stato. Ai tributi ceduti nel 1997 alle Comunità Autonome si aggiunge la cessione parziale dell'IRPF fino al limite massimo del 30%. Le Comunità Autonome possono esercitare una certa potestà normativa su alcuni elementi essenziali relativi a tutti i tributi ceduti (anche l'IRPF).

Infine bisogna accennare al problema dell'equità sollevato dal fatto che le Comunità forali posseggono risorse per abitante sensibilmente superiori rispetto a quelle di cui dispongono le Comunità ordinarie con un livello simile di competenze. La coesistenza in un medesimo Stato di due sistemi di finanziamento, uno di stampo confederale e l'altro tendenzialmente federale, suscita problematiche con fondamento costituzionale e risulterà sommamente controversa se, per di più, genera danni comparativi. Sembra essere in contrasto con la Costituzione tant'è vero che vi si afferma: „Lo Stato è il garante dell'effettiva realizzazione del principio di solidarietà (art. 138, I Cost), la cui finalità ultima è rappresentata dal conseguimento di un equilibrio economico adeguato ed equo tra le diverse parti del territorio spagnolo, senza che le differenze tra gli statuti delle Comunità Autonome

⁵⁶ Violeta Ruiz Almendral, *Fiscal Federalism in Spain: the Assignment of Taxation Powers to the Autonomous Communities*, in: "European Taxation" (IBFD), Vol.42, no.11, November 2002, p.475

⁵⁷ Per un'analisi più approfondita Fernando Puzzo, 2002

possano implicare privilegi economici e sociali (art. 138, V, Costituzione), così da garantire che ‘tutti gli spagnoli abbiano gli stessi diritti e gli stessi obblighi in qualsiasi parte del territorio dello Stato’(art. 139, comma 1, Cost)’,⁵⁸.

Ma questo apre un contenzioso sulla definizione stessa dell’eguaglianza, di grande interesse per altri Stati quasi-federali. Sotto il profilo tributario-fiscale la struttura interna non dev’essere uniforme, ma plurale. L’IRPF rappresenta in concreto la base del dovere costituzionale di concorrere al sostenimento delle spese pubbliche attraverso un sistema fondato sugli stessi principi su tutto il territorio statale, poiché attraverso l’IRPF si realizza la personalizzazione della redistribuzione del carico fiscale nel sistema tributario secondo i principi di capacità economica, dell’eguaglianza e della progressività dell’imposta. Quali restrizioni può subire il principio di eguaglianza di fronte alla richiesta di articolazione territoriale autonoma del sistema tributario? “Questo principio, tuttavia, non significa che l’eguaglianza sancita nell’art. 139, comma 1, Cost., comporta l’assoluta uniformità in tutte le aree di intervento o, parafrasando il Tribunale costituzionale, una rigorosa e monolitica configurazione dell’ordinamento da cui risulti che in ogni parte del territorio si abbiano gli stessi diritti e obblighi, qualsiasi sia la peculiarità del loro contenuto”⁵⁹.

Si ammettono in altri termini, posizioni giuridiche distinte in ragione dell’autonomo indirizzo politico in capo alle autonomie, ma non per quei diritti che riguardano “materie sostanziali”. Il principio costituzionale di eguaglianza quindi non impone che tutte le Comunità Autonome dispongono delle stesse competenze, né tanto meno che debbano esercitarle in forme, contenuti e risultati identici o simili⁶⁰, ma fondamentale mente obbliga a non trattare disegualmente situazioni identiche (eguaglianza formale di cui all’art.19 Cost.) e la possibilità di trattare disegualmente situazioni diseguali (eguaglianza materiale di cui all’art. 9, comma 2, Cost.), il che giustifica l’esistenza di strumenti di perequazione fiscale quale il Fondo di Compensazione Interterritoriale. “Infine, può darsi anche la concreta possibilità che esistano delle Comunità per le quali il ricorso alla partecipazione del 15% dell’IRPF risulterà comunque insufficiente, e perciò dovranno accedere alla partecipazione alle entrate generali dello stato, per le quali il grado di autonomia risulterà ancora più ridotto”⁶¹. In altri termini: quelle Comunità Autonome, che intendono beneficiare in maggior misura della solidarietà, come contropartita devono rinunciare a parte della loro autonomia di spesa, per poter accedere a trasferimenti statali aggiuntivi.

Infine va rimarcato che lo stesso concetto dell’autonomia politica include la libertà di una comunità territoriale di darsi delle regole specifiche, non identiche a quelle di altre comunità. Autonomia significa possibilità costituzionale di differenziazione, anche nel campo fiscale. Sarà il grado di autonomia politica e legislativa attribuita alle istituzioni territoriali regionali a definire il concreto bisogno di un assetto fiscale specifico, diverso da quello di altri territori. Già dal momento del riconoscimento stesso di differenti comunità linguistiche (o “nazioni” come previsto ora dal nuovo statuto di autonomia della Catalogna), si riconoscono diritti “nazionali”, benchè in forma co-ufficiale, che non mancano di riflettersi sulle regole in tutta la sfera pubblica. Quindi è evidente che una disparità di trattamento dei cittadini sul territorio nazionale spagnolo già oggi è realtà.

⁵⁸ Fernando Puzzo, *Riflessioni sul nuovo modello di finanziamento delle Comunità Autonome*, 2002, p.149

⁵⁹ Fernando Puzzo, *ibidem*, p.151

⁶⁰ Fernando Puzzo, *ibidem*, p.155

⁶¹ Fernando Puzzo, *ibidem*, p.154

Excursus: Le Regioni a statuto speciale in Italia

Mentre per le Regioni a statuto ordinario (di seguito: *Regioni ordinarie*) le competenze e l'ordinamento finanziario sono uniformemente determinati dalla Costituzione (tit. V, specie gli articoli 117-119) e dalle leggi dello Stato di attuazione, per le Regioni a statuto speciale (di seguito: *Regioni speciali*) sia le competenze sia le regole di finanziamento non sono uniformi, ma stabilite dai singoli statuti, che hanno valore di legge costituzionale, e da leggi ordinarie dello Stato. L'attuale sistema di finanziamento delle Regioni speciali si fonda principalmente sulla compartecipazione, fissa e predeterminata, al gettito di alcuni tributi erariali riscosso nel rispettivo territorio regionale. Sia i tributi che le percentuali di compartecipazione variano da Regione a Regione, a seconda delle competenze attribuite:

Tabella 2 - Quote di compartecipazione a tributi erariali delle Regioni speciali

	<i>Sicilia</i>	<i>Valle d'Aosta</i>	<i>Sardegna</i>	<i>Friuli V.G.</i>	<i>Trentino-Alto Adige e Prov. Aut. di TN e BZ</i>	
<i>Tipo di imposta</i>	<i>D.P.R. 1074/65</i>	<i>L. 690/1981</i>	<i>L.122/1983</i>	<i>L. 457/84</i>	<i>Regione L.386/89</i>	<i>Province L.386/89</i>
IRPEF	10/10	9/10	7/10	4/10		9/10
IRPEG	10/10	9/10	7/10	4/10		9/10
Imposta locale sul reddito	10/10					9/10
Ritenute su interessi e redditi di capitale	10/10	9/10				9/10
Reintenate d'acconto o di imposta su utili di società e perosne giuridiche	10/10					9/10
Ritenute contributi enti pubblici	10/10	9/10				9/10
Ritenute sui premi e ,sulle vincite	10/10					9/10
Entrate da condoni fiscali imposte dirette	10/10					9/10
Indennità di mora e pene pecuniarie	10/10					9/10
Imposta sugli spettacoli	10/10					9/10
Imposta di registro	10/10	9/10	9/10			9/10
IVA	10/10	9/10	q.variabile	4/10	2/10	7/10
Imposta di bollo	10/10	9/10	9/10			9/10
Imposta sost. delle imposte registro e bollo	10/10					9/10
Imposta di surroga-zione registro e bollo	10/10					9/10
Imposta ipotecaria	10/10	9/10	9/10		10/10	9/10
Canone abbonamento radio e TV	10/10		9/10			9/10
Tasse sulle concessioni governative	10/10	9/10	9/10			9/10

Fonte: rispettive leggi dello stato

Questo sistema di finanziamento basato sulla compartecipazione a tributi erariali, previsto inizialmente solo per la Sicilia (Dpr. n. 1074/1965), è stato esteso nel 1981 alla Valle d'Aosta (l.n. 690/1981), nel 1983 alla Sardegna (l.n. 122/1983), nel 1984 al Friuli-Venezia Giulia (l.n. 457/1984) e nel 1989 al Trentino-Alto Adige (l.n. 386/1989). Il nuovo sistema ha procurato a tutte le cinque Regioni speciali, incluse le due Province autonome di Trento e Bolzano, risorse assai superiori in termini di capacità di spesa pro capite a quelle delle regioni ordinarie. Nelle regioni speciali nel 2004 si sono spesi complessivamente 4.856 Euro pro capite (che diventano 6.256 in quelle del Nord), mentre nelle regioni ordinarie la spesa media nel 2004 era pari a 2.521 Euro pro capite⁶².

Nel 2004 il totale delle entrate correnti di tutte le Regioni speciali e delle Province autonome sono state di 37.307 milioni di Euro (4.161 Euro pro capite), pari al 25,7% delle entrate di tutte le Regioni italiane nel loro insieme. Se si considera che la popolazione residente nelle Regioni speciali è di 8.965.000 persone (pari al 15,3% della popolazione nazionale), risulta più che evidente il divario nella dotazione di risorse correnti tra i due sistemi regionali. Più contenute sono le differenze relative alle entrate in conto capitale.

Negli ultimi anni e soprattutto quelli precedenti al 2000 questo divario si trova in tendenziale diminuzione, dovuto alla crescita più contenuta delle entrate correnti delle Regioni speciali rispetto quelle trasferite alle Regioni ordinarie, senza però intaccare la generale maggior "abbondanza di risorse". Questo rallentamento della crescita delle risorse finanziarie delle Regioni speciali, iniziato con la Legge n.40 del 1989 (Norme in materia di finanza regionale), colpisce in diversa misura le singole Regioni speciali. Questa legge per il 1989 ha operato, tra l'altro, una riduzione della quota variabile spettante alle Province autonome di Trento e Bolzano (ai sensi dell'art. 78 dello Statuto di autonomia del Trentino-Alto Adige), ed ha escluso la Valle d'Aosta dal riparto del Fondo per i programmi regionali di sviluppo a destinazione indistinta e dal riparto di alcuni fondi settoriali, tra cui quello di maggior rilievo, cioè il Fondo Sanitario Nazionale e Fondi per il finanziamento dei programmi regionali di sviluppo. Varie leggi, durante gli anni '90 hanno tagliato o perfino escluso le Regioni speciali dal riparto di tutta una serie di fondi statali, in virtù del principio di finanziamento applicato, cioè dell'attribuzione della quasi totalità del gettito dei tributi erariali localmente riscosso. All'interno di una cosiddetta "quota variabile" alcune delle Regioni speciali hanno però continuato a beneficiare dell'attribuzione di trasferimenti da fondi nazionali, disposto da anno in anno con legge dello Stato.

A fronte della diminuzione dei trasferimenti si ha, invece, un costante aumento delle compartecipazioni al gettito dei tributi erariali che passano dai 17.176,5 miliardi di Lire nel 1990 (8.692 milioni di Euro) ai 19.031 milioni di Euro nel 2004, registrando quindi più che il raddoppio in 15 anni. Il taglio delle risorse trasferite direttamente dal bilancio dello Stato è stato quindi compensato dall'aumento delle compartecipazioni ai tributi erariali, mentre questa voce di entrata è assai più ridotta per le Regioni ordinarie. Naturalmente le Regioni speciali, oltre la compartecipazione ai tributi erariali riscossi sul territorio ed ai trasferimenti diretti dal bilancio statale per interventi specifici, si finanziano anche attraverso altri tipi di entrate proprie, quali proventi del loro patrimonio, tributi ed imposte

⁶² Nell'ambito di quest'ultime, la spesa del sud (2.803 Euro) è superiore a quella del centro (2.724) e del nord (2.262 Euro). Cf. ISSIRFA-CNR, Osservatorio sulle Regioni, Enrico Buglione, *La finanza*, 17-10-2005; Angela Frascchini, *Regioni a statuto speciale*, in: IRER, *Federalismo fiscale: proposte per un modello italiano*, Milano 1996

proprie ed altre entrate correnti prodotte in loco. Tutte queste fonti di entrata, rispetto le compartecipazioni, sono di entità nettamente inferiore.

Occorre rimarcare che la facoltà impositiva autonoma delle Regioni speciali, nonostante tutta la loro “specialità”, è relativamente esigua. Le Regioni speciali non sono sfuggite al dovere di sottostare al coordinamento, come si evince dalla lettura dei loro Statuti: secondo l’art. 48 del Friuli-Venezia Giulia (identico nella sua formulazione all’art. 7 della Sardegna) la Regione ha “una propria finanza, *coordinata* con quella dello Stato. Parimenti, anche se con formulazione diversa, recita l’art. 73 del nuovo Statuto del Trentino-Alto Adige che “la Regione e le Province hanno facoltà di istituire con leggi *tributi propri in armonia con i principi del sistema tributario dello Stato*, nelle materie di rispettiva competenza”⁶³. L’art. 12, comma 2, dello Statuto della Valle d’Aosta dispone inoltre che essa può istituire imposte e sovrimeposte proprie “osservando i principi dell’ordinamento tributario vigente”. Sulla stessa linea, ma valendosi di una formulazione più completa, si pone ancora lo Statuto del Friuli Venezia Giulia, che all’art.51, comma 1, stabilisce che l’istituzione di tributi propri è legittima in quanto sia in armonia col sistema tributario dello Stato, delle Province e dei Comuni”⁶⁴.

Nel caso del Trentino-Alto Adige, per esempio, la Regione e le due Province autonome hanno la facoltà di istituire – con legge – nelle materie di propria competenza, tributi propri in armonia con i principi del sistema tributario dello Stato (art. 10 della l.n. 386/1989 che sostituisce gli articoli 72 e 73 dello Statuto di Autonomia). Tali tributi possono essere sia imposte che tasse. Per quel che riguarda le prime, la Provincia autonoma di Bolzano finora non ne ha introdotte. Più fattori – tra cui in primo luogo il pericolo che il cittadino, già oberato dalle imposte statali, potesse sviluppare un’avversione nei confronti della Provincia in caso di introduzione da parte di queste imposte provinciali, nonché il ristretto margine d’azione lasciato dai principi del sistema tributario dello Stato – fanno presumere che la Provincia faccia anche in futuro poco uso della sua limitata facoltà impositiva, come del resto la Regione non ne ha fatto mai uso finora⁶⁵. Diversa è la situazione in merito alle tasse che vengono riscosse per un servizio reso dalla pubblica amministrazione provinciale, di regola su domanda del cittadino. Di questa possibilità le Province autonome di Bolzano e di Trento hanno fatto uso in un’ampia gamma di settori.

Esiste un semplice motivo per cui le Province autonome finora non hanno fatto ancora ricorso alla possibilità di introdurre tributi propri provinciali: l’abbondanza di risorse garantite dal sistema di compartecipazione ai tributi erariali che oggi consente alle due Regioni speciali del Nord Trentino-Alto Adige e Valle d’Aosta una spesa regionale/provinciale pro capite dell’ammontare triplo rispetto al livello di spesa media delle Regioni ordinarie. Valga come esempio il caso di un’imposta specifica di cui all’art.9 dello Statuto di autonomia del Trentino-Alto Adige, in base al quale alle Province è attribuita la potestà di stabilire un’imposta sul turismo. Nelle norme di attuazione dell’articolo (Dlgs. N. 268/1992, modificato dal Dlgs 432/1996) si precisa che sono

⁶³ Lo Statuto di autonomia della Regione Trentino e Alto Adige-Südtirol si trova al: http://www.provinz.bz.it/lpa/autonomy/autonomy_statute_eng.pdf;

⁶⁴ Giovanni Poggeschi, Riforma Federale e regioni speciali: l’autonomia finanziaria, in: Rassegna parlamentare, n.2/1997, Giuffrè, Milano 1997, p.433

⁶⁵ Cf. per questa problematica Lukas Bonell e Ivo Winkler, *L’autonomia dell’Alto Adige*, Provincia autonoma di Bolzano, giugno 2005, pp.72-90

soggette a questo potere impositivo non soltanto le attività qualificate come “turistiche”, ma anche quelle qualificate come “inerenti al turismo”⁶⁶. Ciò significa che, oltre alle attività tipicamente turistiche o inerenti al turismo, in quanto dallo stesso direttamente influenzate sotto il profilo economico, come ad esempio l’attività alberghiera, possono essere tassate anche quelle attività che non sono tipicamente turistiche, ma che traggono vantaggio dal turismo (quali per esempio i commercianti delle zone turistiche). Quindi si tratta di una potenziale “Imposta sugli affari” (*Gewerbesteuer* nell’ordinamento tedesco), che all’interno di una Regione a forte vocazione turistica potrebbe avere una valenza paragonabile all’IRAP in altre Regioni. Questa imposta, varata nel 1993 per la Provincia autonoma di Bolzano, è stata abolita a partire dal 1 gennaio 1995. Nonostante ciò la Provincia continua a finanziare tutte le attività delle associazioni turistiche i quali prima avevano beneficiato dei proventi della tassa sul turismo. Ne consegue che il livello di entrata fin qui garantito alle Regioni speciali non solo non sprona le Regioni e le Province ad attingere a nuove forme di entrata, ma è perfino demotivante per quanto riguarda le facoltà di istituire tributi propri perfettamente prestabiliti dagli statuti di autonomia e dalle sue norme di attuazione.

Il finanziamento delle Regioni speciali presenta una duplice asimmetria. La prima riguarda la netta differenza nel grado di compartecipazione al gettito territoriale dei tributi erariali finora consentito in base al nuovo testo dell’art. 119 Costituzione alle Regioni ordinarie ed il grado di compartecipazione concesso alle Regioni speciali attraverso le citate leggi dello stato. In almeno quattro casi (eccetto il Friuli-Venezia Giulia) questo grado tocca o supera il 90% del totale del gettito. Va notato in questo contesto che anche in un sistema di “Comunità Autonome” quale la Spagna, il grado di compartecipazione al gettito dei tributi erariali più importanti (IRPEF, IRPEG, IVA) da parte delle Regioni di regola ora è del 30%. La seconda asimmetria riguarda il gruppo delle cinque Regioni speciali al loro interno, a cui fanno parte tre Regioni del Nord con un PIL e una capacità fiscale pro capite superiore alla media italiana e delle due isole con un PIL e una capacità fiscale pro capite minore alla media. Questo dato di fatto però non si è ripercosso sul grado di compartecipazione ai tributi erariali attribuita alle singole Regioni speciali.

Un finanziamento di tutto il sistema regionale italiano secondo le norme in vigore per una qualche Regione speciale sarebbe compatibile con le esigenze di funzionamento dello Stato? Dalla seguente tabella 3 appare immediatamente evidente, per ovvi motivi, che non sarebbe proponibile l’estensione delle quote di compartecipazione ai tributi erariali previste, ad esempio, per la Sicilia, la Valle d’Aosta e il Trentino-Alto Adige, in cui la totalità o la quasi totalità del gettito delle maggiori imposte erariali è di competenza regionale. In queste Regioni speciali, in cui nonostante l’ampia autonomia lo Stato continua ad amministrare su proprie spese alcune importanti competenze (giustizia, polizia, amministrazione tributaria ecc.) i contribuenti residenti per saldo non contribuiscono niente alle spese generali dello Stato né ad alcun meccanismo di perequazione finanziaria interregionale. D’altro lato non è neppure proponibile l’adozione delle quote di compartecipazione della Regione speciale meno favorita sotto il profilo del finanziamento, che è il Friuli-Venezia Giulia, in quanto il gettito destinabile alle Regioni tutte risulterebbe insufficiente per coprire le attuali competenze di spesa. Si potrebbe pensare, per ipotesi, di

⁶⁶ Bonell/Winkler, *ibidem*, p.82

estendere a tutte le Regioni il sistema di finanziamento vigente per la Sardegna, che rappresenta un regolamento di tipo “intermedio” fra la Sicilia ed il Friuli-Venezia Giulia.

Tab. 3 - Ipotesi “Sardegna” – Incassi delle Regioni di competenza in mdi di lire* - 1993

<i>Tipo di imposta</i>	<i>% di partecipazione al gettito regionale</i>	<i>Gettito in mdi. di lire</i>
IRPEF	70	104.155,1
IRPEG	70	14.543,1
Imposta registro	90	4.159,4
IVA	40	27.135,3
Imposta di bollo	90	6.301,8
Imposta ipotecaria	90	976,3
Tasse concessione governat.	90	4.682,2
Successione e donazione	50	382,6
Imposte di fabbricazione	90	31.986,9
Imposta energia elettrica	90	381,3
Tabacchi	90	6.301,1
Totale		201.005,3

*Per l'IVA si è assunta la percentuale relativa al Friuli-Venezia-Giulia che è la minore delle quote previste per le Regioni speciali. Fonte: Angela Frascini, *Le Regioni a statuto speciale*, 1996., p.229

Dai questi calcoli, eseguiti da Angela Frascini⁶⁷, prendendo a riferimento i dati del Conto riassuntivo del Tesoro per il 1993, risulta che il 51,4% del totale delle entrate tributarie erariali (pari a suo tempo a 391.061 miliardi di lire) sarebbero devoluto all'intero sistema regionale, prosciugando le capacità di spesa dello stato centrale. Tale cifra sembrava sovrabbondante anche rispetto al fabbisogno di spesa regionale calcolata per la spesa derivante dal decentramento delle funzioni e competenze poi eseguite con la riforma del Titolo V della Costituzione e gradualmente applicato. L'esercizio evidenzia la difficoltà di praticare l'estensione, sia pure ridotta all'intero sistema regionale del grado di compartecipazione ai tributi erariali goduti da una regione a “specialità media” (la Sardegna). È inoltre evidente che il processo di avvicinamento dei due sistemi di finanziamento, ordinario e speciale, non potrà essere indolore: non potendo estendere il sistema di finanziamento delle Regioni speciali a tutte le Regioni, le Regioni speciali dovranno sicuramente rinunciare prima o poi ad una parte dei vantaggi che la loro specificità ha finora comportato.

⁶⁷ Vedi Angela Frascini, *Regioni a statuto speciale*, in: IRER, *Federalismo fiscale: proposte per un modello italiano*, Milano 1996

3. La riforma dell'art. 119 della Costituzione: come si inserisce il nuovo sistema italiano in questo contesto?

3.1 Considerazioni generali intorno alla riforma

Il nuovo testo dell'art. 119 Costituzione prevede l'attribuzione dell'autonomia finanziaria di entrata e di spesa ai Comuni, alle Province, alle città metropolitane ed alle Regioni. Questi, disponendo di risorse autonome, "stabiliscono o applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario" e "dispongono di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibili al loro territorio" (art.119, comma 2).

L'art. 119 della Costituzione

I comuni, le province, le città metropolitane e le regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa.

I comuni, le province, le città metropolitane e le regioni hanno risorse autonome. Stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Dispongono di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibili al loro territorio.

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

Le risorse derivanti dalle fonti di cui ai commi precedenti consentono ai comuni, alle province, alle città metropolitane e alle regioni di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite.

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

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

Il terzo comma dell'art. 119 postula l'istituzione di "un fondo perequativo senza vincoli di destinazione per i territori con minore capacità fiscale per abitante". Infine si prevede che le entrate provenienti dalle risorse autonome (tributi propri e compartecipazioni a tributi erariali) e dal fondo perequativo devono consentire agli enti territoriali "di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite" (comma 4).

Il comma 5 consente che "lo stato destina risorse aggiuntive ed effettua interventi speciali per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale per rimuovere gli squilibri economici e sociali, per favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona, o per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle loro funzioni". L'indebitamento per le autonomie locali, secondo il comma 6, è consentito solo ai fini di spese per investimenti e senza alcuna garanzia statale per i prestiti accesi.

Le nuove funzioni delle Regioni dopo la riforma costituzionale

Il nuovo art.117⁶⁸ della Costituzione individua esplicitamente le funzioni di competenza esclusiva dello Stato: politica estera, immigrazione, rapporti con le confessioni religiose, difesa, moneta, sistema tributario e contabile dello Stato, perequazione, leggi elettorali statali, ordine pubblico e sicurezza, cittadinanza, giustizia, determinazione dei livelli minimi dei servizi, norme generali sull'istruzione, previdenza, leggi elettorali di comuni e province, tutela dell'ambiente dell'ecosistema e dei beni culturali. Tutte le rimanenti funzioni sono di competenza delle regioni, anche se, per una serie di esse, definite *concorrenti*, insieme allo Stato. Tra le principali funzioni concorrenti ricordiamo il commercio con l'estero, l'istruzione, salva l'autonomia delle istituzioni scolastiche e con esclusione della istruzione e formazione professionale (funzione *esclusiva* delle Regioni), professioni, ricerca scientifica, tutela della salute, armonizzazione dei bilanci pubblici e coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, valorizzazione dei beni culturali e ambientali. Per queste importanti materie è riaffermato il limite dei principi fondamentali che dovrà essere applicato attraverso la riforma della legislazione statale settoriale e, peraltro, anche per le materie trasversali attribuite allo Stato. Ad esempio la *“Determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale”*, è un compito che può notevolmente incidere sull'autonomia regionale, riducendola.

Vi è poi un'ulteriore complicazione. La riforma ha previsto che la legge statale possa introdurre ulteriori forme e condizioni particolari di autonomia concernenti le materie a competenza concorrente ed esclusiva dello Stato (per queste ultime limitatamente all'organizzazione della giustizia di pace, all'istruzione e alla tutela dell'ambiente dell'ecosistema e dei beni culturali). Ciò apre la strada a forme di “regionalismo asimmetrico” sinora sperimentate nel nostro paese attraverso l'ordinamento delle Regioni a statuto speciale. A questo proposito, va ricordato che la riforma si applica anche alle Regioni a statuto speciale “per le parti in cui prevedono forme di autonomia più ampie rispetto a quelle già attribuite” sino all'adeguamento dei rispettivi statuti⁶⁹.

Mentre l'art. 117 ha previsto un nuovo assetto delle competenze legislative, definendo le materie di competenza esclusiva dello Stato, di competenza concorrente delle Regioni e quelle di competenza esclusiva delle Regioni, da individuare in maniera residuale rispetto alle prime due, l'art. 119, nel disciplinare la finanza regionale, non tiene conto delle predette distinzioni e le sue disposizioni parrebbero applicabili a tutte le materie. L'art. 119 in forma generale delinea quattro fonti di entrata per le Regioni:

⁶⁸ “La riforma costituzionale modifica, ma certamente non stravolge l'art. 117 Cost., che stabilisce le competenze legislative sulle varie materie tra Parlamento nazionale e Regioni. Trasforma in competenze esclusive regionali due materie cariche di significati perequativi e di identità nazionale come sanità e istruzione (oltre la polizia amministrativa). Invero, per la sanità rimangono allo Stato le decisioni legislative sulle “norme generali sulla tutela della salute”, mentre le Regioni definiranno la “assistenza e organizzazione sanitaria”. Così come per l'istruzione, si mantiene l'esclusività statale del Titolo V vigente in tema di norme generali, ma diventano esclusive regionali “l'organizzazione scolastica, la gestione degli istituti scolastici e di formazione, salva l'autonomia delle istituzioni scolastiche e la definizione della parte dei programmi scolastici e formativi di interesse specifico della Regione. Dunque lo Stato fissa sui servizi offerti gli standard da garantire in misura omogenea su tutto il territorio nazionale. Al di sopra di questi che potranno differenziarsi qualità e quantità dei servizi offerti tra Regioni, certamente con il rischio di approfondire i divari territoriali già esistenti, ma forse anche con qualche occasione di miglioramento nei margini di efficienza e di adattamento alle specificità territoriali.” Così commentano Alessandro Pitzalis e Alberto Zanardi l'art.117, cf. www.federalismi.it (settembre 2005)

⁶⁹ Un'ottima introduzione nella materia offrono: Tania Groppi e Marco Olivetti, *La Repubblica delle autonomie, Regioni ed enti locali nel nuovo titolo V*, Torino 2003

- a) le entrate proprie
- b) le quote di compartecipazioni al gettito dei tributi erariali
- c) le quote di partecipazione al fondo perequativo
- d) le risorse aggiuntive e gli interventi speciali

Esaminando l'art. 119 si possono evidenziare i seguenti punti:

1. Le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa, ove il riferimento alla "entrata" sta ad indicare che le Regioni hanno potestà normativa su tutti gli elementi costitutivi dei tributi regionali, in un contesto di certezza, sufficienza delle risorse e programmabilità delle stesse. L'autonomia tributaria implica ed impone che le basi imponibili (esclusive o in comune con lo Stato) delle entrate tributarie regionali non possano essere intaccate da manovre finanziarie nazionali senza una preventiva intesa tra governo nazionale e governi regionali al fine di salvaguardare la compensazione delle eventuali minori entrate regionali.

2. Ai sensi del 2° comma dell'art. 119 le Regioni hanno il potere di istituire e applicare tributi ed entrate proprie, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. L'art. 117, comma 3, pone tra la legislazione concorrente delle Regioni il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Dall'art. 117, comma 3, e dall'art. 119 si desume che lo Stato, per quanto concerne il potere delle Regioni di stabilire ed applicare tributi ed entrate proprie, debba solo definire i "principi fondamentali".

3. Peraltro il potere delle Regioni di stabilire tributi ed entrate propri amplia le preesistenti competenze, nel senso che le Regioni sono autorizzate a istituire autonomamente tributi propri con propria legge ritenendo applicabile anche ad esse la riserva di legge in materia tributaria ex art. 23 Costituzione. L'affermazione che le Regioni "applicano" tributi ed entrate propri significa che hanno anche il potere di gestire tali tributi.

4. Le Regioni dispongono di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibili al loro territorio. Viene, quindi, costituzionalizzato il principio che la compartecipazione ai tributi erariali è ora commisurato al gettito dei tributi erariali prodotto nel territorio di riferimento.

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

6. Le risorse consentono alle Regioni di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite. Le entrate proprie, le quote di compartecipazione al gettito dei tributi erariali e le quote di partecipazione al fondo perequativo costituiscono le componenti ordinarie del sistema finanziario regionale. Viene quindi costituzionalizzato il principio del congruo finanziamento delle funzioni attribuite alle Regioni.

7. È particolarmente significativo che lo Stato attribuisca risorse aggiuntive ad effettui interventi speciali a favore delle Regioni per obiettivi di sviluppo economico, coesione e solidarietà sociale, rimuovere gli squilibri economici e sociali, favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona, o per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle loro funzioni.

8. Le Regioni hanno un proprio patrimonio attribuito secondo i principi generali determinati dalla legge dello Stato. Possono indebitarsi solo per spese di investimento e senza alcuna garanzia dello Stato sui prestiti contratti. Scompare il demanio regionale, il patrimonio non è più attribuito sulla base della legge dello Stato, ma sulla base dei principi generali determinati con legge dello Stato.

Viene costituzionalizzato anche il principio che l'indebitamento è praticabile solo per finanziare spese di investimento, principio che prima era affermato con legge ordinaria (art.10, L.281/70) e quindi derogato varie volte per la copertura dei deficit del settore trasporti ma soprattutto della sanità.

L'art. 119 introduce definitivamente la compartecipazione al gettito di "indeterminati" tributi erariali come la fonte di finanziamento principale delle Regioni. Questo principio, come in vari stati federali, potrà assicurare certezza e sufficienza finanziaria alle regioni con maggior capacità fiscale, non invece per le Regioni economicamente meno evolute. In questo riguardo sarà stabilita con legge dello stato una preventiva delimitazione in ragione della più o meno elevata percentuale di compartecipazione. Si rimarca comunque subito la differenza del regolamento italiano rispetto al federalismo fiscale tedesco che specifica a livello costituzionale quali sono i tributi da condividere e quali di competenza esclusiva di un livello di governo.

Inoltre si istituisce il "Fondo di perequazione" senza vincoli di destinazione, sulla base dell'esclusivo criterio rappresentato dalla minore "capacità fiscale per abitante", non invece in dipendenza dal gettito effettivo dei tributi, altrimenti le Regioni potrebbero compensare una mancanza di capacità fiscale con altri tributi.

Si prevede nel nuovo art. 119 Cost. la possibilità che lo Stato possa destinare risorse aggiuntive ed effettuare interventi speciali a favore degli enti territoriali bisognosi (particolarmente per il Mezzogiorno e le Isole), volti a rimuovere squilibri economici e sociali. Le risorse derivanti da tutte queste fonti dovranno consentire alle Regioni - come ai Comuni, alle Province, alle città metropolitane - di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite, istituendo il principio di corrispondenza tra le funzioni esercitate dalle autonomie territoriali e la dotazione di risorse necessarie.

Ma dove si realizza più trasparenza e responsabilità? Gli enti substatali possono partecipare alle decisioni sulla distribuzione delle risorse? Negli articoli 116 e 117 Cost. si definiscono gli ambiti di competenza statale, la potestà legislativa concorrente e quella esclusiva regionale. Quindi sembra esserci un certo spazio di "contrattazione autonomistica" fra Stato e Regioni, senza istituire subito una sede istituzionale di cooperazione multilaterale delle Regione (per.es.il "Senato delle Regioni"), adibito alla partecipazione permanente delle Regioni alla formazione della volontà dello Stato e al negoziato e bilanciamento fra gli interesse regionali. L'assenza di una tale Camera delle Regioni come sede collegiale e cooperativa di concertazione degli interessi comporta non solo l'indebolimento del peso dell'intero comparto delle Regioni, ma anche il rafforzamento di comportamenti concorrenziali fra le Regioni e maggiori spinte verso derive asimmetriche.

Mentre il d.lgs. n.56 del 2000 aveva già anticipato alcuni elementi della riforma, tuttora manca ancora una legge di attuazione de nuovo articolo 119 Costituzione)⁷⁰.

⁷⁰ La riforma avviata dalla l.133/1999 tende soprattutto ad introdurre un nuovo sistema di compartecipazioni ed addizionali ai tributi erariali. La compartecipazione di maggior rilievo, introdotta con il d.lgs. n.56 del 2000, è costituita dal 20% del gettito complessivo dell'IVA (art.10, lett.c), legge 133/1999). Devono inoltre menzionarsi l'accisa sulla benzina, che aumenta di 8 lire al litro (da 242 a 250 lire) e l'addizionale IRPEF la cui aliquota non supera l'1,4% (in precedenza era dello 0,5-1%), cfr. Centro Studi Confindustria (cur.), *Federalismo e bilancio pubblico*, in *Previsioni dell'economia italiana*, sett. 2002, pp. 119-166.

3.2 Le Regioni fra autonomia impositiva e coordinamento del sistema tributario

Il nuovo art.119 Cost. tipizza le componenti dell'autonomia finanziaria delle Regioni (a statuto ordinario) e degli enti locali, e stabilisce finalità dei singoli strumenti. L'art. 119 riconosce a ciascuna Regione e a ciascun ente locale "risorse autonome", costituite da tributi ed entrate proprie e da compartecipazioni a tributi erariali. Quindi le Regioni e gli enti locali non solo dovrebbero avere piena autonomia di spesa, ma anche disporre di entrate sicure, indipendenti dalle decisioni dei livelli governativi superiori. Inoltre dovrebbero avere una certa autonomia anche grazie alla possibilità di manovrare i tributi e le entrate proprie.

Però la Costituzione al principio e al valore dell'autonomia affianca quello della coesione e solidarietà. In virtù di questo principio si istituisce un meccanismo di perequazione che dovrebbe garantire ad ogni Regione e ente locale un livello minimo di detrazione finanziaria a prescindere dalla sua capacità fiscale e dovrebbe assicurare almeno in fase di partenza, pari opportunità finanziaria tra gli enti territoriali. Infine l'art. 119 prevede ulteriori strumenti, quali investimenti speciali e l'indebitamento, per ridurre tendenzialmente gli squilibri strutturali presenti fra le varie realtà regionali.

L'art. 119 prescrive che sia assicurato il finanziamento integrale delle funzioni pubbliche delle Regioni ed enti locali. Questo costituisce il criterio ordinatore per la disciplina delle risorse "ordinarie". La "clausola di autosufficienza" va assolta attraverso il meccanismo di perequazione che deve garantire le funzioni anche di enti territoriali con minor capacità fiscale. Per il resto gli enti territoriali possono contare con il gettito sia dei tributi propri sia delle quote di compartecipazione al gettito dei tributi erariali (statali) riscossi sul loro territorio. Quindi chi ha maggiore capacità fiscale, può attingere a queste fonti per dotarsi di possibilità di spese ed investimenti maggiori.

L'art. 119, comma 5, prevede in aggiunta alle risorse ordinarie che lo Stato può assegnare, anche risorse straordinarie mediante veri e propri programmi di intervento ("iniziative speciali"), una specie di valvola di sfogo per compensare ulteriori necessità finanziarie per le seguenti finalità:

- promuovere lo sviluppo economico e la solidarietà sociale
- rimuovere gli squilibri economici e sociali
- favorire l'effettivo esercizio dei diritti alla persona

Praticamente il legislatore ha prefisso esigenze generali destinati ad esaurirsi mai in presenza di profonde disparità strutturali, specie fra il Nord ed il Sud d'Italia. L'art. 119 ha quindi un carattere di fondo che privilegia la cooperazione e la perequazione finanziaria. La finanza pubblica in Italia dovrà orientarsi secondo due scopi ben chiari:

1. garantire a tutti i cittadini servizi pubblici di livelli qualitativi e quantitativi analoghi
2. promuovere un assetto economico e sociale caratterizzato da maggior eguaglianza.

Dall'altro lato è evidente la volontà del legislatore di ampliare la potestà legislativa tributaria regionale, seppure nei vincoli della legislazione statale e nel rispetto dell'autonomia riconosciuta agli altri enti territoriali. Inoltre c'è un altro limite per l'applicazione del nuovo art. 119. L'art. 117, comma 3, infatti, prevede che il

coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario sia oggetto di legislazione concorrente e quindi ogni regolamento deve conformarsi

1. alla Costituzione
2. ai vincoli posti dall'ordinamento comunitario e
3. agli obblighi internazionali
4. al sistema tributario nazionale

Quanta potestà legislativa tributaria resta quindi alle Regioni nel nuovo ordinamento? Quale spazio di autonomia hanno per determinare i tributi locali?

Sembra che il principio del “coordinamento del sistema tributario” (Art. 119, comma 2) abbia la prevalenza sull'autonomia, che sembra confermare il carattere fondamentalmente unitario della finanza pubblica italiana. L'autonomia tributaria regionale deve conformarsi al principio generale dell'unità dell'ordinamento tributario italiano ed ai principi stabiliti con legge statale. Alle Regioni spetta di concorrere alle relative decisioni legislative – per esempio in seno alla istituenda “Camera delle Regioni” – e alle decisioni politiche, per esempio nella Conferenza Stato-Regioni. Il vincolo comunitario è imposto anche in base al “Patto di Stabilità e di Crescita” connesso all'istituzione della moneta unica, che impone al Governo e agli enti territoriali di preservare l'equilibrio finanziario. Anche le Regioni e gli enti locali sono tenuti a rispettare i rigidi confini segnati da questo Patto, e perciò sia sul fronte della spesa che delle entrate tributarie proprie la loro autonomia è compressa.

La perequazione delle risorse finanziarie (art. 117, comma 2, lett. e, Cost.) è invece materia legislativa esclusiva dello Stato, come quella della determinazione dei livelli essenziali in materia di diritti civili e sociali. La Costituzione prevede che in sede centrale avvenga la “determinazione degli livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale” (art. 117, comma 2, lett. m, Cost.). Questi “livelli minimi” sono condizionati da una parte dai fondi perequativi disponibili, dall'altra parte dalle decisioni sulla ripartizione di questi fondi. Le regioni economicamente più deboli dipendono e dipenderanno fortemente dai trasferimenti da questo fondo. Per poter attingere ai fondi della perequazione fiscale ci si dovrà avvalere esclusivamente del criterio della “capacità fiscale per abitante”, senza definire altri criteri oggettivi (per es. il costo dei servizi, le condizioni geografiche, la densità demografica, il costo della vita). Oltre alle risorse proprie ed il fondo perequativo le Regioni hanno anche diritto a ricorrere a degli interventi finanziari speciali da parte dello Stato.

Invece sembra prevalere, nell'impianto dell'art.119 l'aspetto cooperativo-solidaristico di federalismo fiscale. La garanzia dei “livelli essenziali dei diritti civili e sociali” saranno comunque affidati ad un fondo perequativo, senza vincolo di destinazione ai territori con una ridotta capacità fiscale per abitante. Si contempera quindi il principio solidaristico e quello autonomistico, senza definire bene le caratteristiche concrete del modello perequativo. Non si determinano le risorse e la tipologia di tributi che devono finanziare il fondo. Non sono previsti, infine, strumenti perequativi orizzontali, quale espressione della solidarietà interregionale (come in Germania).

3.3 Una prima valutazione del nuovo sistema di federalismo fiscale italiano

La riforma del titolo V della Costituzione del 2001 può essere ritenuta una modifica sostanziale del sistema di finanziamento delle Regioni e degli enti locali. Purtroppo il decentramento dei poteri legislativi e delle funzioni amministrative non è avvenuto contestualmente con il decentramento dei poteri finanziari. Evidentemente il Parlamento prima intendeva dare applicazione al nuovo assetto regionale secondo l'art. 117, passando poi alla definizione della nuova struttura di finanziamento. Questo metodo incentiva però comportamenti non responsabili, perché l'assegnazione di compiti pubblici non è affiancata dall'assegnazione di fonti di finanziamento⁷¹.

Bisogna partire dall'aumento del grado di decentramento su molte materie cruciali: la competenza esclusiva regionale sull'assistenza sociale, i trasporti locali; poi la competenza concorrente nel settore della sanità e governo del territorio. Alle materie già esistenti vengono aggiunte altre, alcune di grande rilievo anche dal punto di vista finanziario, per i livelli di spesa ad esse associate. Si ricorda l'istruzione (inclusa l'istruzione universitaria), la protezione civile, la tutela e sicurezza sul lavoro, i porti e aeroporti civili, le grandi reti di trasporto e di comunicazione, la valorizzazione dei beni culturali, il sostegno dell'innovazione per i settori produttivi, la ricerca scientifica e tecnologica e altre ancora. Le entrate totali delle Regioni ordinarie dovranno compiere un effettivo salto di quantità e guadagnare di stabilità nel tempo.

L'art. 119 attribuisce una più forte autonomia finanziaria alle Regioni ed enti locali, con più tributi propri e compartecipazioni al gettito regionale e locale, ma il disegno concreto del sistema di finanziamento delle Regioni non c'è ancora. Il legislatore nazionale quindi dovrà presto procedere a fare:

- la scelta del peso relativo dei tributi propri e delle compartecipazioni al gettito dei tributi statali;
- la definizione concreta delle regole di perequazione interregionale, che è l'elemento cardine del nuovo federalismo fiscale.

Naturalmente sarebbe pensabile permettere maggiori diversità fra le singole Regioni nella fornitura dei beni e servizi pubblici di competenza regionale. Invece sarebbe paradossale se l'effettivo sistema di federalismo fiscale ripetesse i principi di uniformità formale. Sembra essere di diverso parere la Corte Costituzionale che nel 2003 ha "congelato" l'autonomia impositiva delle Regioni ed Enti locali⁷²..

Intanto, stando al testo dell'art. 119, le regole di perequazione dovranno cambiare: i trasferimenti a titolo di perequazione andranno solo alle Regioni con minore capacità fiscale per abitante. Ma devono essere ridotte in quale misura o perfino annullate per chi? Quale sarà il termine di riferimento: la regione più ricca, la media nazionale o le 4-5 regioni più ricche? Attraverso l'art.117 lo Stato si vede attribuita la competenza esclusiva per determinare quali sono "i livelli essenziali delle prestazioni di servizi ai cittadini, da garantire su tutto il territorio. Cosa si intende infine per "livello di prestazione". Per fare le

⁷¹ Cf. Franco Gallo, *Il nuovo articolo 119 della Costituzione e la sua attuazione*, in: Franco Bassanini/Giorgio Macciotta (ed.), *L'attuazione del federalismo fiscale*, Il Mulino, Bologna 2003, p.155-156

⁷² Cf. Luca Antonini, *Il principi di coordinamento del federalismo fiscale*, in: Luca Antonini (ed.), *Verso un nuovo federalismo fiscale*, Giuffrè, Milano 2005

regole di perequazione occorre prima avere chiari questi livelli come riferimento di misura. Un'impresa molto difficile, perché vanno chiarite due questioni a monte:

1. quali sono i servizi essenziali?
2. quali sono i livelli di attivazione e cosa comprendono?

Prendendo l'esempio dell'assistenza sociale: come si possono individuare i "livelli essenziali"? Oppure l'esempio sanità: quali prestazioni compongono il servizio sanitario minimo e a che prezzo? A quale prestazione dovranno poter accedere tutti i cittadini in ogni regione? I diritti sociali e civili, ai quali commisurare "i livelli di prestazione minimi", si limiteranno a sanità, istruzione, assistenza sociale e previdenza⁷³?

In generale, in futuro avranno un peso più forte i tributi propri e le compartecipazioni. Ma in Italia esiste una grande diversità delle basi imponibili di tutti i tributi nelle regioni e quindi le entrate per abitante sono molto diverse⁷⁴. Dall'altra parte una completa equalizzazione fiscale non sarebbe neanche compatibile con il principio del decentramento dell'autonomia finanziaria. Per dare vita all'autonomia tributaria e quindi per finanziare le responsabilità delle Regioni occorre consentire qualche differenziazione nello svolgimento dei compiti pubblici a livello regionale e quindi sia dotazioni finanziarie sia livelli delle prestazioni diversi. Elemento decisivo per questo è lo stesso testo del nuovo titolo V Costituzione, che conferisce alle Regioni la competenza esclusiva per alcuni settori (con un regime delle competenze concorrenti differenziato) e attribuisce autonomia tributaria.

Pitzalis e Zanardi valutano l'art.119 come segue⁷⁵: "La nuova riforma costituzionale lascia invece del tutto inalterato il disegno del federalismo fiscale in senso stretto (art.119), cioè il meccanismo di finanziamento delle autonomie locali e il sistema dei rapporti finanziari tra differenti livelli di governo (trasferimenti perequativi). E qui sta il punto. Se la "riforma della riforma" conferma l'involucro costituzionale del federalismo fiscale pensato nel 2001 dal centro-sinistra, risulta allora assai arduo comprendere le ragioni di quell'inerzia con cui Governo e Parlamento ne hanno di fatto bloccato per l'intera legislatura 2001-2006 la concreta attuazione. Il sistema delle autonomie locali da lungo tempo attende la "Legge generale di coordinamento" della finanza pubblica, prevista dalla Costituzione, che dovrebbe tracciare le linee fondamentali dell'articolazione del sistema tributario tra i livelli di governo, del sistema perequativo e di un nuovo patto di stabilità interno rispettoso dell'autonomia degli enti territoriali. Al contrario, negli ultimi anni, al di là degli annunci di nuovi slanci federalisti, con tetti di spesa, vincoli sul personale, sugli investimenti, sullo sforzo fiscale si sono inasprite le limitazioni all'autonomia finanziaria di Regioni ed enti locali. E la certezza e programmabilità delle loro risorse ne è uscita fortemente compromessa. Questa sorta di "amministrazione controllata" del sistema delle relazioni finanziarie tra Stato, Regioni e comuni ha portato a una situazione di grave sofferenza

⁷³ Piero Giarda, per es., argomenta che non ogni Regione deve attivare le stesse strutture (specializzazione): gli utenti di Regioni limitrofe possono avvalersi della stessa struttura. "L'uniformità assoluta sul territorio nei livelli delle prestazioni di un servizio quale la sanità è irrealizzabile." In: "Quaderni di Centroveneto," *Federalismo fiscale fra autonomia e solidarietà*, Mestre/Venezia luglio 2003, p.30-38

Più critici nei confronti di ogni ipotesi di federalismo competitivo nell'ambito dell'applicazione dell'art. 119 Costituzione si pronuncia la Regione Campania in: Regione Campania, *Sul finanziamento delle funzioni pubbliche*, SVIMEZ 2002.

⁷⁴ Sul divario economico e fiscale fra le Regioni italiane il CINSEDO fornisce dati attuali al sito: <http://www.cinsedo.it> (I divari territoriali di sviluppo)

⁷⁵ Commento di Alessandro Pitzalis e Alberto Zanardi l'art.117, su: www.federalismi.it (settembre 2005)

istituzionale, in cui il principio della “leale collaborazione” tra livelli di governo richiamato dalla Costituzione sembra sempre più in crisi”⁷⁶.

Argomentano invece Bassanini e Macciotta: “Se le Regioni avessero più potestà legislativa sui tributi propri o se lo Stato cedesse quote fisse di tributi erariali del gettito regionale si introdurrebbero momenti competitivi, a seconda del diverso “*appeal* fiscale” di ogni regione, della solidità finanziaria e delle diverse istituzioni regionali. Le regioni potrebbero intervenire sulle aliquote, le deduzioni, le detrazioni, o altre agevolazioni fiscali. Di conseguenza si innescano meccanismi di concorrenza territoriale di delocalizzazione degli investimenti nei diversi settori economici con effetti dannosi per lo sviluppo di aree deboli”⁷⁷.

L'on. Boato nel quadro di un'interrogazione nel Parlamento sullo sviluppo della riforma del federalismo fiscale chiese: “Sul piano dell'attuazione della riforma costituzionale varata nel 2001, si ricorda che, nel 2003, è stata approvata la cosiddetta legge La Loggia. Si segnala, in particolare, che nel mese di luglio 2005, il Consiglio dei Ministri ha adottato in via preliminare (...) uno schema di decreto legislativo di ricognizione dei principi fondamentali in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici. (...) Un ulteriore tassello in tema di federalismo fiscale è stata la questione correlata all'attuazione del decreto legislativo n.56 del 2000, approvato nella scorsa legislatura. Tale decreto, tuttavia, ha dimostrato gravi difetti, in particolare per quanto riguarda i meccanismi perequativi, non consentendo di eliminare i conflitti distributivi tra zone ricche e povere del paese. La perequazione prevista dal decreto legislativo citato è stata, tra l'altro, imperniata su tributi distribuiti in modo fortemente disomogeneo sul territorio nazionale. A fronte di tali aspetti critici, evidenziati, in particolare da alcune regioni, si è reso necessario dapprima sospendere l'efficacia del decreto e, successivamente, intervenire soprattutto sulla base di un accordo raggiunto con le regioni nel 2005, attraverso la sua modifica, formalizzata nella recente legge finanziaria. In prospettiva, il tema del federalismo fiscale assumerà una rilevanza sempre maggiore nell'agenda del Governo. Si tratterà, tuttavia, di un passo successivo rispetto alla redistribuzione delle competenze statali e regionali, sulle quali la recente riforma costituzionale è intervenuta sia per rafforzare l'autonomia regionale sia per correggere alcune palesi incongruenze contenute nella riforma del 2001 sia, infine per garantire la rappresentanza delle autonomie regionali nel Senato federale”⁷⁸.

Il Ministro Carlo Giovanardi, Ministro per i rapporti con il Parlamento della legislatura 2001-2006, a risposta a queste critiche ha affermato quanto segue⁷⁹: “(...) Si ricorda, al riguardo, che la recente riforma costituzionale, concernente la Parte II della Costituzione, non modifica l'attuale assetto dell'art. 119, di cui vengono ribaditi contenuti e struttura. Tale riforma reca, in particolare, una profonda modifica del bicameralismo, con la

⁷⁶ Emblematico per lo scarso interesse del governo Berlusconi è l'esperienza dell'Alta Commissione sul federalismo Fiscale. Incaricata in pompa magna dal Governo di formulare le soluzioni per attuare il nuovo modello di federalismo fiscale, l'Alta Commissione ha concluso, dopo ben due anni e mezzo, i propri lavori nel settembre 2005. Ma in tutto questo tempo il Governo non si è mai premurato di far proprio il documento di indirizzo approvato da Regioni ed enti locali nel 2003 che avrebbe dato fondamento giuridico agli sforzi progettuali della Commissione. Ovviamente, il rapporto conclusivo dell'Alta Commissione è stato presentato nel più totale disinteresse del Governo. (Pitzalis/Zanardi, 2005)

⁷⁷ Vedasi Franco Bassanini/Giorgio Macciotta (ed.), *L'attuazione del federalismo fiscale – Una proposta*, Proposte ASTRID, Il Mulino, Bologna 2003, p.150-151

⁷⁸ Vedasi: http://www.verdidel trentino.org/BOATO_difesa%20autonomia.htm

⁷⁹ Vedasi: http://www.verdidel trentino.org/BOATO_difesa%20autonomia.htm

connessa istituzione del Senato federale quale espressione di sintesi delle autonomie territoriali. La medesima riforma prevede, inoltre, una revisione del sistema delle competenze tra Stato e Regioni, per poi dare corso alla legge di coordinamento della finanza pubblica, prevista in Costituzione, che dovrebbe tracciare le linee fondamentali del sistema tributario ai diversi livelli di governo e del sistema perequativo, nel rispetto dell'autonomia degli enti territoriali. Il federalismo fiscale ha essenzialmente due ragioni d'essere. In primo luogo, consente una migliore rappresentanza delle preferenze locali rispetto ad un sistema centralizzato. Un comune o una regione con molti anziani e pochi giovani può ben aver bisogni differenziati di un comune o una regione con molti giovani e pochi anziani. Per una serie di ragioni, politiche, amministrative e informative, azioni decise dal centro difficilmente riescono a raggiungere un livello adeguato di differenziazione dei servizi sul territorio. Per questo, fatti salve alcune esigenze di uniformità sui servizi essenziali e alcuni gradi di servizi che presentano esternalità rilevanti, è bene che le politiche siano scelte il più possibile a livello locale.

Una seconda ragione d'essere è che il decentramento permette un maggior controllo da parte dei cittadini sul comportamento dei politici e degli amministratori locali. Ma perché questo sia possibile è necessario che due condizioni siano soddisfatte. In primo luogo, il bilancio locale deve essere rigido; se i politici locali possono scaricare senza costi le proprie inefficienze sullo stato centrale o su altre collettività tramite accresciuti trasferimenti o ripiani del debito, lo faranno e il decentramento si risolverà soltanto in maggiore spesa e maggiori inefficienze. In secondo luogo, è necessario che politici e cittadini locali interiorizzino il costo dell'offerta dei servizi, cioè al margine i servizi locali siano finanziati il più possibile con tariffe ed imposte proprie – dove cioè gli enti locali abbiano almeno facoltà di scelta dell'aliquota.”

Che poi i politici locali amino particolarmente le compartecipazioni è ovvio, perché queste li scaricano dalla responsabilità politica di modificare le imposte: ma è esattamente quello che non vorremmo che facessero. Naturalmente, poi, non tutti i tributi sono adatti a diventare tributi locali. Tributi la cui base imponibile sia particolarmente mobile, o che non abbiano una convincente definizione locale, o che siano fortemente sperequati sul territorio non sono adatti a diventare tributi locali. I limiti che queste caratteristiche impongono al prelievo locale, spiegano perché sia necessario mantenere una quota consistente delle entrate locali sotto forma di trasferimenti o compartecipazioni, che consentono anche di perequare le risorse tra le regioni. Ma ciò non toglie che una quota consistente non possa essere costituita da tributi propri, come del resto avviene in tutti i paesi federali e come è espressamente previsto nella nuova Costituzione⁸⁰.

⁸⁰ Bordignon e Cerniglia sostengono in questo riguardo che l'ammontare delle spese che potrebbero passare dallo Stato alle Regioni, nell'ipotesi estrema, si aggira intorno a 165.000 miliardi di lire ovvero il 26,5% delle spese complessive della pubblica amministrazione nel 1999. Per coprire integralmente le nuove funzioni non basterebbe neppure assegnare tutta l'IVA alle Regioni, ma occorrerebbe compartecipare anche le altre imposte. M. Bordignon e F. Cerniglia, *L'aritmetica del decentramento: devolution all'italiana e problematiche connesse*. Società italiana di economia pubblica: "Working Papers" 2001 (Febbraio 2001), p. 175; testi di M. Bordignon si trovano sul sito, www.lavoce.info; "I deputati SVP Brugger e Zeller ed il deputato aostano Caveri nel 1996 hanno presentato progetti di legge per la riforma federale dello stato italiano. Un lungo e dettagliato articolo (art.69) si occupa esclusivamente del finanziamento delle nuove regioni federate (4 articoli 88-91 nel progetto valdostano). Anche nel progetto della Bicamerale "Iotti-De Mita", di stampo neoregionalista meno audace, è previsto un art. 119-bis, che prevede il finanziamento delle Regioni con:

- a) tributi propri istituiti con legge regionale
- b) sovrimposte e addizionali sui tributi erariali
- c) proventi derivanti dalla vendita di beni e servizi

Bordignon e Cerniglia, critici nei confronti dell'attuale approccio al federalismo fiscale, sono dell'avviso che "in base all'art. 119 lo Stato potrà fare trasferimenti specifici alle Regioni "solo" per "promuovere lo sviluppo economico, la coesione e solidarietà sociale, per rimuovere gli squilibri economico-sociali, per favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona, o per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle loro funzioni. Ciò significa che le Regioni non potranno coprire con trasferimenti statali l' "amministrazione ordinaria", ma tuttora mantengono un ampio spazio di manovra per procurarsi entrate dirette dallo Stato. Dal Dlgs 56/2000 si può dedurre che l'assegnamento di imposte proprie e di compartecipazioni non andasse ad aggravare la forte sperequazione tra regioni ricche e regioni povere e pertanto ha posto un' enfasi particolare sulla perequazione. L'incentivo a fare politiche di concorrenza fiscale verso il basso è così quasi annullato. Il meccanismo di perequazione su cui si basa il federalismo fiscale italiano azzerava gli incentivi per una politica fiscale di competizione, dato che lo Stato tende a garantire la perequazione delle basi imponibili."⁸¹

Il gruppo ASTRID, coordinato dall'ex-ministro della funzione pubblica Franco Bassanini, puntualizza i rischi e le opportunità del federalismo fiscale⁸²: "Oggi sono evidenti alcune disfunzioni del sistema vigente con effetti negativi per i comportamenti delle amministrazioni territoriali. Bisognerebbe quindi definire un assetto organizzativo capace di

- limitare gli incentivi verso comportamenti opportunistici
- contrastare tendenze verso il neo-centralismo regionale a danni degli enti territoriali
- evitare la scarsa efficienza e trasparenza della finanza pubblica.

Alla luce del vincolo comunitario del Patto di Crescita e Stabilità è importante per garantire all'Italia l'appartenenza alla moneta unica. Si aggiungono a questo problemi di "cultura dell'amministrazione". Poi c'è anche un' insufficiente dotazione organizzativa degli uffici finanziari degli enti territoriali. Un crescente protagonismo degli Enti territoriali italiani sul mercato dei capitali internazionali ed all'ammonatare del debito delle amministrazioni sub-nazionali.

È fuori discussione che l'obiettivo generale del federalismo fiscale è quello allocare meglio le risorse pubbliche disponibili. Di conseguenza andrebbe istituito un rapporto più stretto tra il luogo della spesa e quello dell'ottenimento della risorsa finanziaria pubblica. Questo condurrebbe alla miglior individuazione delle preferenze locali e al miglior controllo da parte dei cittadini sul comportamento dei politici e degli amministratori locali, ed infine anche alla programmazione delle entrate effettivamente condivisa dagli elettori. Infine si aspetta una più efficace lotta all'evasione fiscale e nuovi spazi per la diminuzione della pressione tributaria. Quindi si rende necessario un quadro di regole chiare che affida ad ogni livello di governo certezza sulle risorse disponibili per l'operato politico-amministrativo. Le scelte del federalismo fiscale si muoverebbero fra Scilla e Cariddi, cioè fra il riconoscimento di autonomia alle entità sub-regionali, ma senza eccessiva pluralizzazione; fra un sistema che esalta il territorio e le sue capacità di governo e la necessità di prestare servizi pubblici omogenei in tutto il Paese.

quote di partecipazione al gettito dei tributi erariali sul territorio regionale con particolare riferimento alle imposte indirette. (Giovanni Poggeschi, *Riforma federale e regioni speciali: l'autonomia finanziaria*, in *Rassegna Parlamentare*, n.2/1997, Giuffrè, Milano 1997, p.438)

⁸¹ Fabio Fiorillo/Claudio Soggi (Università degli Studi di Ancona, Dipartimento di Economia), *Quale politica fiscale regionale? Analisi del Federalismo italiano attraverso un modello CGE*, in: "Quaderni di ricerca" 178.

⁸² Franco Bassanini e Giorgio Macciotta (ed.), *L'attuazione del federalismo fiscale – Una proposta*, Proposte ASTRID, Il Mulino, Bologna 2003

4. Confronto delle esperienze europee e quella italiana: come si inserisce il sistema italiano nel contesto dei federalismi fiscali in Europa?

I sistemi di governo in Europa sono ancora molto differenziati fra i poli di un federalismo accentuato-evoluto e un centralismo di vecchio stampo. Naturalmente l'organizzazione dei diversi stati membro dell'Unione Europea dipende, oltre dalle rispettive genesi storiche, anche dalla loro dimensione. Negli stati piccoli (Estonia, Cipro, Malta, Lettonia, Slovenia, Montenegro, perfino nell'Irlanda e in un futuro Kosovo indipendente) la questione del federalismo non si pone neanche. L'articolazione verticale dei livelli di governo nei paesi più grandi si conforma a tre principali modelli: il federalismo politico, il sistema olandese nordico, e il sistema regionalizzato, e sistemi ancora del tutto centralizzati quali quelli della Grecia, della Slovacchia e altri stati dell'Est europeo. C'è una forte disomogeneità tra i singoli paesi, che si riflettono fortemente nel grado di decentramento e quindi anche nell'organizzazione del "federalismo fiscale".

Abbiamo scelto gli esempi della Germania e del Belgio federali nonché della Spagna organizzata in Comunità Autonome differenziate, non tanto perché presentano analogie politiche-storiche con l'Italia, ma piuttosto per il modo in cui è stato affrontato il nodo centrale del federalismo fiscale, e cioè come coniugare autonomia politica e finanziaria con la solidarietà interregionale tesa a garantire l'equivalenza se non addirittura l'uguaglianza delle condizioni di vita?

Le tre realtà qui contemplate hanno trovato risposte diverse a questo quesito di fondo, sempre sotto la spinta delle Regioni, Comunità e *Länder* di vedere più affermati la loro specificità e il loro diritto all'autonomia. In generale nell'UE si coglie una tendenza di evoluzione comune verso più decentramento fiscale, tendenza parallela al processo di potenziamento politico del livello legislativo e amministrativo delle regioni. Questa tendenza, che sembra far da contrappeso al trasferimento di competenze e risorse all'UE, è coerente con i risultati della ricerca, che ha evidenziato come un grado maggiore o almeno "intermedio" di decentramento sarebbe più opportuno sia per la crescita economica nelle Regioni sia per l'efficacia del sistema tributario.

Un'analisi comparata del federalismo fiscale non può realizzarsi avulsa dal federalismo politico nella sua articolazione di divisioni di poteri e funzioni fra i due principali livelli di governo, quello centrale e quello regionale o delle entità federate. L'ampliamento delle competenze delle Regioni, Comunità Autonome o *Länder* nei paesi qui considerati non presentano grandi differenze. La competenza per l'ordine pubblico dei *Länder* è piuttosto una specificità tedesca, mentre in Spagna la polizia regionale esiste solo nei Paesi baschi. Sono più rilevanti in termini finanziari le competenze per l'istruzione pubblica e il sistema sanitario, e in modo più differenziato per la politica economica a livello regionale.

L'Italia si trova ancora lontana da un sistema istituzionale degna della definizione "federale", benchè la riforma del 2001 del titolo V della Costituzione e la riforma del 2005 abbia decisamente rafforzato il carattere regionalista dello stato. In questa situazione, la Spagna con il suo sistema di regionalismo differenziato, composto da varie categorie di autonomie regionali, presenta il modello più vicino a quello italiano. La Germania, invece,

fra i paesi federati, è quello che accentua più chiaramente il cooperativismo orizzontale del federalismo. Anche all'interno dei sistemi federali occorre distinguere bene vari tipi e situazioni: la distribuzione delle competenze, il tipo di ingerenza del centro e la concorrenza fra i livelli di governo dovuta anche all'estensione dei poteri comunitari.

I sistemi di federalismo fiscale qui brevemente analizzati riguardano la Spagna, la Germania ed il Belgio⁸³. In Spagna è stato completato il trasferimento alle Comunità Autonome delle competenze della sanità e dei servizi sociali, portando alla riforma del finanziamento delle Comunità stesse, con il potenziamento della loro autonomia impositiva e una revisione dei meccanismi perequativi. Sono stati soppressi gran parte dei trasferimenti statali, con vincolo di destinazione, sostituiti con l'aumento delle entrate tributarie, autonome o compartecipate. La quota delle entrate tributarie sulle entrate totali delle Comunità è aumentata dal 29% al 65%. Per diversi prelievi, compreso quello sul reddito IRPF, compartecipato al 30% da parte delle Comunità, è attribuita una libertà di aliquota più o meno elevata sulla parte ceduta alle Comunità. I nuovi trasferimenti diretti da parte dello Stato centrale sono orientati soprattutto a finalità perequative e sono integrati da trasferimenti verticali, intesi a garantire in tutto il paese omogeneità di offerta per i livelli minimi dei servizi educativi e sanitari.

Nel Belgio è stata conclusa la riforma federalista e sta per consolidarsi la relativa riorganizzazione del federalismo fiscale. La struttura asimmetrica del sistema belga ha fatto sì che ogni parte, quella Vallone e quella Fiamminga, hanno dovuto trovare un nuovo equilibrio, in presenza di una minor capacità fiscale della Vallonia e di una struttura regionale duplicata (Regioni e Comunità), ha dovuto sotto la propria responsabilità trovare una soluzione innovativa. Anche il Belgio, come l'Italia, affronta l'ipoteca di un ampio stock di debito pubblico, che supera il 100% del PIL. Quindi ci sono stretti limiti di manovra per un ricorso all'indebitamento e forte era la spinta verso una razionalizzazione dal lato delle spese.

Il sistema cooperativo tedesco ha mostrato i limiti di una perequazione quasi assoluta, specie dopo l'ingresso nella Repubblica federale dei *Länder* dell'Est, con la perdita di autonomia effettiva e di responsabilità dei governi sub-nazionali. La riforma adottata, dopo un ampio dibattito, salvaguarda sostanzialmente i caratteri cooperativi del federalismo tedesco, ma introduce alcune novità di rilievo. Si è cercato, tuttavia con risultati dubbi, di inserire un sistema di incentivi nel meccanismo di perequazione. È stato rinnovato il Patto di stabilità interno e la determinazione del contributo che in vista di esso il Governo federale deve erogare ai *Länder*.

Il principio della compartecipazione al gettito territoriale dei tributi erariali ha trovato la sua applicazione più marcata e completa nel caso delle cinque Regioni a statuto speciale italiane: nonostante la loro autonomia speciale queste Regioni e Province autonome hanno un'autonomia impositiva sul piano legislativo molto ristretta e quindi i tributi propri sono rilegati a ruolo secondario come per le Regioni ordinarie. Mentre quasi aboliti sono i trasferimenti diretti dallo Stato – ad eccezione della Sicilia e della Sardegna – non sono a carico delle singoli Regioni le funzioni pubbliche comunque ancora rimaste di competenza

⁸³ In Svizzera l'attuale sistema di perequazione fiscale è criticato per l'espansione dell'ingerenza federale nei governi cantonali e per l'inefficacia del sistema perequativo. La riforma vuole la riallocazione più chiara delle competenze e modifica del sistema dei trasferimenti sul modello cooperativo tedesco.

dello stato anche quelle realtà (polizia, amministrazione tributaria, giurisdizione, previdenza sociale ecc.). Si nota che, senza diretto collegamento con parametri di capacità economica e fiscale, le cinque Regioni speciali godono di un sistema di finanziamento diverso tra di loro. Questo sistema non di compartecipazione al gettito dei tributi, ma di devoluzione quasi integrale del gettito delle imposte sul territorio (formula valida almeno in Sicilia, Val d'Aosta e Trentino-Alto Adige) comporta comunque una situazione in cui la spesa pubblica consolidata di tutti i livelli governativi sul territorio supera le entrate fiscali riscosse sullo stesso territorio. Si tratta di un sistema che vuol rispondere a situazioni di specialità, che invece ha finito a creare evidenti disparità all'interno del trattamento fiscale delle regioni più povere del Sud e quelle più ricche del Nord provocando non poche tensioni con le regioni ordinarie limitrofe (Sicilia-Calabria, Trentino-Alto Adige-Veneto-Friuli-Venezia Giulia). Si tratta comunque di un sistema non generalizzabile, giacché lo stato rimarrebbe privato di gran parte delle sue entrate.

Tutto sommato dall'esperienza di questi tre paesi si possono ricavare le seguenti indicazioni:

- a) Le esperienze internazionali indicano che la perequazione delle risorse tra regioni diversamente dotate è affrontata con strumenti differenti, non solo e non necessariamente di trasferimento (verticale od orizzontale). Ciò anche riguardo all'ampiezza delle funzioni decentrate e, quindi, nei sistemi dualistici, degli squilibri verticali. Si tratta in ogni caso di un punto su cui è più diffusa l'insoddisfazione per i diversi assetti esistenti, e ciò riflette in sostanza un inevitabile conflitto tra equità ed efficienza dei governi subnazionali, che non ammette soluzioni logiche, ma strettamente politiche. Così, ad esempio, in Germania la perequazione è sostanzialmente totale, mentre in Canada si limita ad un supporto alle province più povere.
- b) L'evoluzione internazionale più recente sembra confermare una tendenza già emersa negli anni passati, cioè la sostituzione di trasferimenti in blocco commisurati alla capacità fiscale con trasferimenti vincolati che tengono in maggior conto le differenze nei fabbisogni regionali (Austria, Germania, Spagna, Svizzera), recuperando di frequente la finalizzazione specifica. Si tratta di un'indicazione meritevole di essere seguita da un paese dualistico, in cui le carenze di offerta pubblica sono differenziate nell'ambito delle stesse regioni meno ricche.
- c) La perequazione delle risorse tra regioni diversamente dotate, all'interno di situazioni di disparità regionali più o meno marcate, è affrontata con strumenti differenti, non solo e non necessariamente di trasferimento (da un fondo centrale di perequazione).
- d) La perequazione orizzontale, benchè più trasparente, è difficile da gestire politicamente e richiede un forte ancoramento di istituzioni a livello federale, come sede di concertazione e di compromesso fra le entità federate. Nel contesto di stati dualisti come l'Italia, che denunciano un alto grado di disparità strutturali e quindi un alto fabbisogno di perequazione, sembrano preferibili trasferimenti verticali, espressivi di solidarietà nazionale, gestita a livello centrale⁸⁴.

⁸⁴ Piero Giarda afferma che "La perequazione verticale interpreta il principio di solidarietà dello stato nei confronti delle Regioni secondo uno schema, che sembra essere proprio di uno stato unitario, mentre la perequazione orizzontale esprime una nozione di solidarietà tra regioni (...), nozione che sembra essere più vicina allo schema logico che potrebbe prevalere quando regioni o Stati indipendenti entrano in un patto federativo", Piero Giarda, *Regioni e federalismo fiscale*, Il Mulino, Bologna 1995, p. 102

La tendenza emergente nella perequazione in due dei paesi qui considerati (Germania e Spagna) è quello di ricorrere a trasferimenti vincolati con finalizzazione specifici o legati a programmi di investimenti infrastrutturali. Sembra un'indicazione interessante per un paese dualista come l'Italia, in cui le regioni del Sud meno ricche non solo sono fortemente dipendenti dai trasferimenti in chiave di perequazione da parte del Centro, ma presentano anche una minor efficacia sia del sistema tributario (alto tasso di evasione fiscale) sia della spesa (alto grado di assistenzialismo clientelare).

La finanza decentrata tende a rendere meno controllabile i vincoli generali del bilancio pubblico. Ci sono meccanismi sanzionatori (per esempio in Germania) con la cooperazione formale fra livelli di governo, la federazione e i *Länder* con duplice organi: il *Bundesrat* (la camera delle regioni) e il *Finanzplanungsrat* (Consiglio di programmazione finanziaria). Nei sistemi federali più competitivi (Canada, USA, Svizzera) il controllo avviene con la fiducia nei meccanismi di mercato; anche in Belgio resta un forte controllo dello stato sulle entrate delle regioni. Tuttora ci si affida poco di un meccanismo forte: la partecipazione democratica alla politica regionale e il più forte controllo dei politici da parte dell'elettorato sulle scelte di politica di spesa e dei tributi. L'esempio della Svizzera, il modello di stato con la più avanzata componente di democrazia diretta, insegna che la partecipazione dei cittadini alla politica attraverso lo strumento referendario a tutti i livelli (comunale, cantonale, federale) ha contribuito a rendere l'amministrazione pubblica più snella, più attenta ad eventuali sprechi, più razionale, garantendo nel contempo una pressione fiscale notevolmente minore a quella media dei paesi dell'Unione Europea.

Nel dibattito sul federalismo fiscale nei vari paesi europei spesso viene avanzata la proposta di rafforzare gli elementi di federalismo "competitivo". Contrari sono prevalentemente gli enti territoriali con bassa capacità fiscale, in Italia soprattutto le Regioni del Sud, che temono di non poter reggere la competizione in mancanza di fondi pubblici. Se queste regioni perdessero contribuenti, sia persone che imprese, verrebbero a mancare le risorse necessarie per finanziare le infrastrutture e gli incentivi alle imprese e di conseguenza verrebbe compromessa la possibilità di rimontare rispetto le regioni economicamente forti. Inoltre, questo elemento di competizione si troverebbe in contrasto con il principio della garanzia di condizioni di vita equivalenti, sancito dalla Costituzione. Infine, dovendo provvedere a certi servizi pubblici in forma decentralizzata e quindi perdendo economie di scala, si incorrerebbe il rischio di rendere la loro produzione ancora meno efficiente.

I fautori del federalismo competitivo, invece, sottolineano il benefico effetto dell'autonomia tributaria sull'efficienza nella produzione di beni e servizi pubblici. La competizione fiscale inciterebbe le Regioni e gli enti territoriali in generale a trovare le soluzioni ottimali sotto il profilo dei costi nei servizi pubblici e di orientarsi strettamente secondo le preferenze della popolazione locale. Se ci fosse più concorrenza a livello fiscale, per esempio nell'assetto delle aliquote dell'IRPEG e dell'IRAP, eventuali svantaggi geografici e strutturali potrebbero essere compensati con stimoli fiscali, ai fini di attirare imprese nuove. Eventuali problemi di distribuzione del reddito andrebbero risolti con meccanismi di perequazione orizzontale istituzionale. Il divario economico e reddituale fra le regioni del Nord e del Sud, in ultima analisi, potrebbe ridursi a lungo termine grazie alla pressione fiscale minore nelle Regioni più deboli, meccanismo funzionante a livello dei paesi membro dell'Unione Europea.

Un esempio classico di federalismo competitivo è quello svizzero. In questo sistema gli enti subnazionali godono di un'ampia autonomia sia nelle imposte sul reddito delle persone fisiche sia sul reddito delle persone giuridiche. Ciò ha comportato un'intensa competizione fiscale a livello sia di Cantoni sia di Comuni, a vantaggio dell'efficienza nella produzione dei servizi pubblici, della razionalità dell'amministrazione pubblica locale e dei bassi livelli di pressione fiscale. Nel contempo non si sarebbe arrivati allo smontaggio dello stato sociale, come spesso messo in guardia dai critici del federalismo competitivo. Il fattore decisivo per questo sviluppo sembra essere stato il continuo incentivo all'innovazione politica, promossa dalla competizione. Infatti, i Cantoni si vedono costretti sia a rispettare scrupolosamente gli standard di efficienza nella gestione di servizi sia di attivare controlli contro l'evasione fiscale, mentre i problemi legati agli effetti di "*spill-over*" di regola vengono risolti in negoziazioni bilaterali fra i Cantoni direttamente interessati.

L'esperienza della Svizzera sembra, in sintesi, comprovare la tesi dei sostenitori di più federalismo fiscale competitivo. Naturalmente, a monte di un tale sistema deve trovarsi un assetto istituzionale appropriato per consentire agli enti federati di muoversi con più autonomia, assetto cresciuto in molti decenni di evoluzione politica e sociale di un paese. Come primo passo in questa direzione potrebbe essere introdotto il diritto delle Regioni ad applicare delle addizionali sull'IRPEF e l'IRPEG. Questo potrebbe essere combinato ad una deregulation nel campo delle retribuzione nel settore pubblico, dato che il fattore del costo del personale incide maggiormente nella produzione di servizi pubblici e i costi della vita sono diversi a seconda delle rispettive macroregioni. In Italia, un passo del genere dipenderebbe dalla possibilità di liberalizzare le regole nel pubblico impiego consentendo una maggior differenziazione nel trattamento economico dei dipendenti pubblici sul territorio nazionale.

5. Conclusioni: quali lezioni dall'esperienza dei sistemi di federalismo fiscale in Spagna, Belgio e Germania?

I tre sistemi di federalismo fiscale qui brevemente analizzati sono disegnati ad affrontare una situazione nazionale caratterizzata da considerevoli disparità regionali: le regioni meridionali della Spagna, la Vallonia e i *Länder* orientali della Germania, secondo la loro capacità fiscale ed il PIL pro capite, si collocano nettamente sotto la media nazionale, benchè non in misura paragonabile al divario fra il nord ed il sud d'Italia. Questi stati, di cui due ad ordinamento federale (Belgio e Germania) ed uno a sistema quasi-federale (la Spagna) hanno istituito meccanismi perequativi diversi. La riduzione degli squilibri orizzontali fra le regioni è affidata a degli strumenti espliciti (*Finanzausgleich* in Germania, *fondo de compensación* in Spagna), ma opera anche implicitamente attribuendo una limitata autonomia impositiva alle unità federate. Infine, in tutti gli stati considerati esiste anche, oltre i sistemi di perequazione orizzontale, lo strumento dei trasferimenti statali specifici con vincolo di destinazione, cioè legati a progetti e programmi di investimento per promuovere lo sviluppo economico della regione beneficiaria.

Il principio ispiratorio negli esempi di federalismo fiscale qui considerati è sempre quello che la Federazione e le Regioni ripartiscono fra loro il gettito dei tributi erariali e contemperano il risultato di questo “giro di distribuzione primaria” con interventi correttivi di tipo verticale, cioè da parte dello Stato centrale. Il “problema eterno” è quello di trovare il giusto equilibrio stabile fra i principi di autosufficienza e responsabilizzazione delle Regioni da una parte e del principio di solidarietà nei confronti delle Regioni con minore capacità fiscale dall'altra.

Quali sono gli effetti dei meccanismi perequativi operanti nelle tre realtà qui contemplate? Generalmente, i trasferimenti perequativi hanno creato senza dubbi maggior equità nelle entrate e di conseguenza nelle capacità di spesa delle regioni interessate, ma hanno anche prodotto disincentivi all'adozione di politiche di sviluppo da parte delle regioni beneficiarie. Questi meccanismi, per esempio nel caso della Germania, impediscono ai *Länder* di appropriarsi interamente dell'eventuale maggior gettito, prodotto o da un ampliamento della base imponibile oppure dalla lotta all'evasione fiscale nel suo territorio. I trasferimenti operati in blocco da parte del governo federale in favore dei nuovi *Länder* dell'Est hanno avuto un effetto deresponsabilizzante. Non a caso, la recente riforma della perequazione finanziaria in Germania ha ridotto la portata di questo meccanismo accentuando l'autonomia impositiva.

In generale, nell'individuazione di sistemi perequativi finalizzati a ridimensionare squilibri territoriali si osservano regolarmente - e non solo nei tre paesi qui contemplati - tre interrogativi di fondo:

- il grado di perequazione perseguito
- le modalità della perequazione
- i parametri di riferimento

In Germania l'obiettivo dichiarato della perequazione finanziaria, orizzontale e verticale, è di far convergere la capacità fiscale degli stati, arrivando ad annullare le differenze. È questo frutto di un concetto di federalismo fiscale cooperativo estremo che, in base alla Costituzione, è finalizzato a consentire “condizioni di vita equivalenti” (*gleichwertige Lebensbedingungen*) in tutto il territorio federale.

In Belgio, il dettato costituzionale-solidaristico è meno accentuato, mentre il dualismo presente nel paese prima di tutto deriva dal suo carattere bi-nazionale. Nel corso delle riforme federaliste è stata quindi sempre più rafforzata la responsabilità delle singole entità territoriali, pur mantenendo intatta l'unità del sistema tributario nazionale.

In Spagna, il concetto fondante di uno stato composto di Comunità Autonome, in concomitanza con lo sviluppo molto dinamico delle autonomie speciali (in forma asimmetrica) tutt'altro che concluso, ha fortemente aumentato anche la responsabilità autonoma delle regioni per il loro finanziamento. Nonostante ciò la Costituzione tiene fermo l'obbligo di garantire anche la perequazione fra regioni ricche e povere.

Il secondo dilemma riguarda il metodo utilizzato per arrivare ad una perequazione orizzontale (attuata direttamente fra tutte le regioni) oppure a quella verticale (attuata da parte dello stato centrale in favore delle regioni bisognose)⁸⁵.

In Germania la parte decisiva della perequazione è compiuta attraverso la re-distribuzione dell'IVA. Il 25% del gettito dell'IVA viene attribuito non in base al principio della compartecipazione del rispettivo *Land* al gettito riscosso territorialmente, ma su base del numero della popolazione residente. Questa attribuzione "secondaria", legata al criterio della popolazione residente, già implicitamente ha un effetto fortemente perequativo. Inoltre, è stata ampliata la quota dei *Länder* dell'IVA dal 37% al 49,5%, aumentando la quota della perequazione implicita realizzata già nel primo passaggio. È centrale in questo contesto il concetto della derivazione (caso IVA): in una prima fase il gettito viene, solo in forma calcolatoria, assegnato ai consumi regionali, e da qui, nella seconda fase del calcolo, si deriva la sua redistribuzione. Quindi il gettito dell'IVA effettivamente incassato dal *Land* non corrisponde a quello derivato e successivamente contabilizzato come entrata. In Germania, comunque, oltre la perequazione basata sulla capacità finanziaria del singolo *Land*, la Federazione interviene anche con interventi specifici per "fabbisogni speciali".

In Spagna si è tentato di istituire una perequazione impostata sul fabbisogno. Lo stato distribuisce trasferimenti condizionati destinati a garantire su tutto il territorio l'offerta di livelli minimi di servizi sanitari e educativi (*asignaciones de nivelación*) o a correggere disparità economiche regionali (*fondo de compensación interterritorial*).

Anche in Italia, senza dubbi, ogni sistema di federalismo fiscale deve affrontare l'esigenza di garantire livelli essenziali di servizi e beni pubblici in ogni regione e possibilmente di contribuire a, attraverso il sistema fiscale, il superamento degli squilibri territoriali. Ma come? Con la riforma del titolo V della Costituzione, che ha trasferito altre importanti

⁸⁵ Esistono due tipi di perequazione: La perequazione fiscale verticale è tesa a contrastare squilibri fiscali verticali, cioè tra le competenze attribuite ad un territorio e le risorse autonome disponibili; la perequazione fiscale orizzontale verte a compensare gli squilibri esistenti fra diversi territori con capacità fiscale diversa. In Italia esistono forti differenziali nella capacità fiscale tra Nord e Sud. Il rapporto fra la capacità fiscale pro capite tra la regione più povera (Calabria) e quella più ricca (Lombardia) è dell'ordine di 1 a 3. L'ampliamento dell'autonomia impositiva potrebbe ridurre questo divario solo se le Regioni del Sud riuscissero a portare l'evasione fiscale a livelli analoghi delle Regioni del Nord. Questo è il parere di Piero Giarda espresso in: *Le regole del federalismo fiscale nell'art. 119 della Costituzione: un economista di fronte alla nuova Costituzione*, Le Regioni, n.6, dicembre 2001. Inoltre Piero Giarda propone per l'Italia di garantire innanzitutto l'autosufficienza della regione più ricca, fissando un'adeguata aliquota di compartecipazione al gettito di tributi erariali o un grande tributo regionale con un'aliquota distinta regionale e nazionale. Poi andrebbero attribuiti i trasferimenti verticali a favore delle regioni sotto la media e questo renderebbe trasparente il meccanismo di solidarietà a loro favore piuttosto quello solo "immaginario" dei tributi nazionali.

funzioni alle Regioni, si è posto la necessità di riorganizzare anche il sistema di finanziamento delle Regioni a statuto ordinario. Numerosi autorevoli autori concludono⁸⁶ che la riforma del titolo V sia rimasta a metà strada senza dare attuazione anche all'art. 119, nella prospettiva di introdurre un coerente sistema di carattere federale. La riforma federale ha lasciato aperti alcuni importanti aspetti del rapporto fra Stato e Regioni omettendo, per esempio, l'istituzione di una "Camera delle Regioni" a tutti gli effetti. L'art. 119, oltre ad essere finora ancora inapplicato, non ha determinato con precisione il nuovo assetto definitivo di finanziamento autonomo delle Regioni, in corrispondenza allo spirito federale della nuova divisione dei poteri fra il livello centrale e quello regionale. Quindi spetta al Parlamento di definire gli standard minimi previsti dall'art. 119, comma 5, i criteri di ripartizione dei fondi finanziari destinati agli enti locali, i criteri per la definizione dei servizi sociali minimi.

Confrontando l'art. 119 Costituzione con gli articoli 104-a e 115-I del titolo "Questioni finanziarie" della Costituzione tedesca ci si rende conto che stati federali necessitano di principio un regolamento preciso e comprensivo delle finanze a livello costituzionale. Il trasferimento delle nuove competenze legislative ed amministrative dallo Stato alle Regioni finora ha avuto la precedenza nei lavori parlamentari, ed inoltre le difficili condizioni del bilancio statale italiano non offrono certamente condizioni ideali per una riforma più coraggiosa. Il nuovo assetto finanziario delle Regioni a statuto ordinario, una volta pienamente applicata la riforma del Titolo V, lascia aperte decisioni fondamentali. Per esempio, a differenza di altri sistemi federali o regionali europeo, non si determina la chiave di ripartizione del gettito tributario riferito al territorio regionale e non si tocca l'aspetto del finanziamento degli enti locali.

Il nuovo Parlamento, eletto nell'aprile 2006, dovrà quindi affrontare una sfida cruciale, una volta superato il momento della verifica referendaria in giugno 2006 relativa alla riforma federale varata dal governo Berlusconi nel novembre 2005. Comunque sia il risultato, se non venisse attuata una rapida applicazione del federalismo fiscale secondo le linee generali previste dall'art. 119 Costituzione, è molto probabile una crescente incertezza e conflittualità fra Governo, Regioni ed enti locali. Il ritardo accumulato nei processi decisionali relativi al sistema di finanziamento già oggi ha causato disfunzioni, disparità e ritardi nella qualità dei servizi pubblici offerti dalle Regioni a statuto ordinario. In questo contesto sembra doveroso ricorrere ai risultati dell'Alta Commissione per la Finanza Pubblica, che a partire dal 2003 per due anni e mezzo ha analizzato fino in fondo le opzioni di riforma possibili, senza ripercussioni sull'operato del governo⁸⁷.

Gli obiettivi che hanno indotto il legislatore nazionale alla riforma del Titolo V sembrano evidenti: chiarezza nell'attribuzione di competenze legislative ed amministrative, l'ampliamento del potere delle Regioni; l'avvicinamento delle amministrazioni agli utenti, un maggior controllo dei cittadini sulla politica locale e regionale, una miglior corrispondenza dell'offerta di servizi pubblici gestiti a livello regionale e locale alle preferenze della popolazione residente, una certa competizione fra gli enti territoriali,

⁸⁶ Per esempio proposte del gruppo ASTRID, in: Franco Bassanini e Giorgio Macciotta (ed.), *L'attuazione del federalismo fiscale – Una proposta*, Proposte ASTRID, Il Mulino, Bologna 2003

⁸⁷ Sul lavoro dell'Alta Commissione sul Federalismo Fiscale vedi: Giuseppe Vitaletti e Luca Antonini, *Il grande assente il federalismo fiscale*, sul sito dell'Istituto di Studi sui Sistemi Regionali Federali e sulle Autonomie "Massimo Severo Giannini": <http://www.issirfa.cnr.it/3064.46.html>

maggior efficienza e rigore nella gestione delle finanze pubbliche in generale, maggior trasparenza e una maggiore responsabilità nei confronti degli elettori.

Sembra evidente anche che il processo di riavvicinare responsabilità pubbliche nell'allocazione di risorse agli utenti non può fermarsi al livello regionale. La capacità di decentralizzare i servizi al livello subregionale sarà decisivo per la qualità della riforma, almeno per le regioni medio-grandi. Altrimenti si rischia che i difetti dell'amministrazione pubblica centralizzata statale (la cosiddetta burocrazia ministeriale), spesso deplorati sia dalla giurisprudenza sia da massmedia e organizzazioni della società civile, vengano riprodotti a livello regionale. Inoltre, si aggiunge il fattore dell'Unione Europea, che ha allargato il ventaglio di interventi e competenze, lasciando agli stati membro un ruolo di filtro nell'applicazione delle misure, alle Regioni la responsabilità finale di gestione: un sistema complesso che non facilita processi decisionali chiari ed rapidi. Il finanziamento dell'UE sembra, però, prefigurare per certi versi le caratteristiche di un sistema di perequazione fiscale attuabile anche a livello degli stati membro: le entrate si basano sui contributi degli stati legati al gettito di alcuni tributi centrali quali l'IVA e al PIL nazionale; le spese per i capitoli più importanti del bilancio dell'Unione (il Fondo della politica agricola, il Fondo strutturale e il Fondo sociale) vengono programmati ed effettuati secondo una "filosofia di progetto e programma", in base a criteri e finalità oggettive e precise. L'art. 119, comma 5, prevede questo tipo di intervento speciale dello Stato nelle regioni svantaggiate, senza precisarne però le modalità.

Sotto il profilo degli standard di qualità dei servizi pubblici bisogna prendere atto di due circostanze: da una parte già oggi ci sono differenze palesi nella qualità dei servizi, per esempio, nelle strutture sanitarie, fra il Nord ed il Sud, fra regioni a statuto ordinario e regioni speciali, tra le regioni del Nord, del Centro e del Sud. Dall'altra parte un sistema di finanziamento delle Regioni più strettamente legato al gettito tributario locale comporterà inevitabilmente una certa riduzione delle entrate delle Regioni con minore capacità fiscale. Ma questo fattore non è un dato strutturale destinato a durare in eterno, in altri termini: anche la capacità fiscale delle singole Regioni va sviluppata, sia per quanto riguarda l'ampliamento dell'imponibile sia per la riscossione dei tributi dovuti.

Gli incentivi per una più mirata e decisa lotta all'evasione fiscale possono nascere solo da un aumento della responsabilità del personale politico regionale e locale. Avvicinare la scelta e la gestione della spesa pubblica ai cittadini dovrebbero andare a pari passo con il controllo locale delle entrate. La *accountability* (responsabilità politica verso gli elettori e l'opinione pubblica) sarebbe completa solo quando il politico del livello locale e regionale sa di essere rieletto solo se gestisce bene i fondi pubblici principalmente scarsi. Per contro, la comunità locale e regionale si rende conto di poter avere un livello di servizi pubblici soddisfacente solo se collettivamente sarà pronta ad uno sforzo fiscale corrispondente, prodotto sul territorio. Federalismo fiscale è l'altra faccia della medaglia del sistema federale: più poteri locali affiancati da più responsabilità fiscali. Il federalismo fiscale trova una sua ragion d'essere nella responsabilizzazione dei rappresentanti politici locali, mettendo in moto un circolo virtuoso.

Né è il miglior esempio la Svizzera che, con una pressione fiscale notevolmente minore rispetto la media europea, riesce ad offrire un livello di servizi pubblici di tutto rispetto, tant'è vero che la stabilità politica della Svizzera è proverbiale. Ma anche realtà sociali ed economiche più dualiste quali la Spagna e il Belgio dimostrano che l'aumento della

responsabilità fiscale delle regioni comporta uno sforzo aggiuntivo di reperire risorse, pur lasciando le regole del sistema tributario statale unitario. La compartecipazione delle Regioni – sul modello delle Regioni a statuto speciale - al gettito dei tributi erariali riscosso sul territorio sembra quindi essere l'indispensabile colonna portante del sistema di finanziamento delle regioni nell'applicazione del Titolo V Costituzione. Questo significa che le Regioni dovranno avere maggiori facoltà e responsabilità nell'accertamento, nella riscossione e nel controllo dei tributi condivisi⁸⁸.

Sotto questo profilo sembra poco sostenibile il modello di finanziamento delle Regioni a statuto speciale, che ha posto queste cinque Regioni e le due Province autonome in una posizione privilegiata non legittimabile con la sola maggior ampiezza delle competenze attribuite. Se da un lato le Regioni a statuto speciale, grazie alla maggior disponibilità di risorse a causa del quasi completo afflusso del gettito tributario locale, sono più efficaci, da un altro è mancata la responsabilizzazione dei politici per sviluppare la capacità fiscale. Oltre non essere trasferibile alla totalità del sistema regionale ed essere un peso per le finanze pubbliche in generale, un sistema del genere crea anche attriti fra le stesse Regioni.

Cosa insegnano gli esempi di altri paesi federali dell'Unione Europea? La Germania nel suo modello di federalismo fiscale negli ultimi anni ha toccato i limiti del sistema di federalismo fiscale "cooperativistico-ugualitario", dovendo sostenere il massiccio trasferimento di risorse dall'Ovest all'Est, un processo destinato a protrarsi ancora per molti anni. Quindi ha corretto un sistema teso ad uguagliare la capacità fiscale dei singoli *Länder*, permettendo più elementi di competizione, cioè concedendo più autonomia ai *Länder* nella disciplina di tributi propri e correggendo la perequazione orizzontale.

Il Belgio, con la conclusione della sua riforma federale, ha dovuto affiancare il nuovo assetto istituzionale e la nuova divisione dei poteri con un sistema di finanziamento che cerca di coniugare la responsabilità delle Regioni e delle Comunità e il carattere unitario del sistema tributario. Il suo federalismo fiscale non a caso è ispirato dal motto del *juste retour*. Quindi ha scelto la via della compartecipazione al gettito tributario riferito alla rispettiva regione (Vallonia, Fiandre e Bruxelles) come asse portante riducendo i poteri e le risorse dello stato centrale per la perequazione fiscale. Di conseguenza la Vallonia, regione meno prospera, ha dovuto attrezzarsi per mantenere le sue entrate per garantire i livelli di beni e servizi pubblici affidati ai due livelli di governo federale, la Comunità e Regione.

La Spagna, stato strutturato in Comunità Autonome, sta seguendo una soluzione simile, giacché la loro compartecipazione al gettito tributario del loro territorio è diventato il perno del loro sistema di finanziamento. Questo viene incontro ad una duplice esigenza delle Comunità Autonome, e soprattutto a quelle "storiche", cioè le Comunità-nazioni forze trainanti del processo di evoluzione del "sistema autonómico" (Catalogna, Paesi Baschi e Galizia): si tratta di poter coprire sia i costi di un maggior numero di competenze, sia di poter gestire autonomamente almeno una parte della ricchezza pubblica prodotta nella

⁸⁸ Questi effetti benefici possono essere spiegati solo se il federalismo fiscale è inserito in un sistema democratico più completo a tutti i livelli. Non a caso la Svizzera da più di 140 anni non solo ha istituito spazi di democrazia diretta, ma non esclude neanche le questioni di finanza pubblica e di politica tributaria dai diritti referendari dei cittadini. Quindi i cittadini, più sensibili in riguardo ai servizi pubblici locali forniti e i tributi regionali per essi versati, più attenti e critici saranno nei confronti di chi incaricato di gestire i fondi pubblici. Con più democrazia diretta il cittadino ha un duplice strumento di controllo a sua disposizione: l'elezione gli permette di sostituire eventualmente il personale politico, il referendum consente di impedire scelte politiche non responsabili o condivise dalla maggioranza della popolazione.

relativa regione. La Catalogna, per esempio, con la sua nuova costituzione del 30 settembre 2005, si è spinta ancora più avanti aggiudicandosi il 50% di compartecipazione di gettito, mentre le due comunità “forali” (cioè dotate delle istituzioni denominate “*fueros*”, la Navarra e i Paesi Baschi) sono titolari anche dell’amministrazione fiscale-tributaria. Tutto sommato, la Spagna sembra essere un laboratorio estremamente importante per l’Italia nel tentativo di coniugare la solidarietà interregionale, l’intervento verticale perquativo dello Stato centrale e l’autonomia regionale. Alla luce di queste esperienze l’Italia è chiamata a dar seguito ai dettami della Costituzione con una strategia articolata su alcune assi centrali:

- l’attribuzione del gettito di parte dei tributi erariali principali alle Regioni in misura da finanziare il volume attuale delle spese per le funzioni attribuite;
- l’ampliamento massiccio degli spazi normativi per regolamentare tributi propri nonché introdurre addizionali regionali ai tributi erariali;
- l’unificazione della contabilità regionale e degli enti locali;
- la creazione di un sistema di perequazione orizzontale (interregionale) trasparente ed efficace capace di riflettere lo sforzo di solidarietà sostenuto dalle regioni prestanti e gli sforzi di efficacia amministrativa di quelli riceventi;
- la costituzione di una sede di confronto interregionale in cui Stato e Regioni possano discutere e decidere a pari rango sulle politiche fiscali da adottare.

Riferimenti bibliografici

- José Luis Rodriguez Alvarez e Alicia Gonzalez Alonso, *Il finanziamento delle comunità autonome in Spagna*, in: Vincenzo Atripaldi e Raffaele Bifulco (a cura di), *Federalismi fiscali e costituzioni*, Giappichelli, Torino 2001, p.215-244
- Luca Antonini (ed.), *Verso un nuovo federalismo fiscale*, Giuffré, Milano 2005
 “Quaderni di CentroVeneto”, *Federalismo fiscale fra autonomia e solidarietà*, Mestre/Venezia luglio 2003, p.30-38
- Vincenzo Atripaldi e Raffaele Bifulco (a cura di), *Federalismi fiscali e costituzioni*, Giappichelli, Torino 2001
- Franco Bassanini e Giorgio Macchiotta (ed.), *L’attuazione del federalismo fiscale – Una proposta*, Proposte ASTRID, Il Mulino, Bologna 2003
- Luigi Bernardi, *Rationale and open issues of more radical reforms in European Countries*, in Luigi Bernardi e P. Profeta, *Tax systems and tax reforms in Europe*, Routledge, London and New York 2003, p.30-54
- Lukas Bonell e Ivo Winkler, *L’autonomia dell’Alto Adige*, Provincia aut. di Bolzano, 2005
- M. Bordignon e F. Cerniglia, *L’aritmetica del decentramento: devolution all’italiana e problematiche connesse*. “Società italiana di economia pubblica - Working Papers” Febbraio 2001
- Centro Studi Confindustria (cur.), *Federalismo e bilancio pubblico*, in *Previsioni dell’economia italiana*, Milano, settembre 2002
- Bruno De Witte, *Regioni e regionalismo in Belgio*, in *Le Regioni*, 1984, pp.294-331
- Fabrizia Covino, *Costituzione e federalismo fiscale in nove ordinamenti dell’UE*, in: <http://www.federalismi.it>, 7 settembre 2005
- Fabio Fiorillo/Claudio Socci (Università degli Studi di Ancona, Dipartimento di Economia), *Quale politica fiscale regionale? Analisi del Federalismo italiano attraverso un modello CGE*, in: “Quaderni di ricerca” 178.
- Angela Frascini, *Regioni a statuto speciale*, in: IRER, *Federalismo fiscale. Proposta per un modello italiano*, Milano 1996
- Pietro Giarda, *L’esperienza italiana di federalismo fiscale – Una rivisitazione del decreto n.56/2000*, Il Mulino, Bologna 2005
- Piero Giarda, *Le regole del federalismo fiscale nell’art. 119 della Costituzione: un economista di fronte alla nuova Costituzione*, *Le Regioni*, n.6, dicembre 2001
- Piero Giarda, *Regioni e federalismo fiscale*, Il Mulino, Bologna 1995

L. Greco, *La federalizzazione di uno stato unitario: il caso del Belgio*, in D. Fausto G. Pica (a cura di), *Teoria e fatti di federalismo fiscale*, Il Mulino Bologna 2000, p. 347-388

Tania Groppi e Marco Olivetti, *La Repubblica delle autonomie, Regioni ed enti locali nel nuovo titolo V*, Torino 2003

Valeria Losco, *Il federalismo fiscale in Germania, Il disegno costituzionale e le applicazioni giurisprudenziali*, EGEA, Milano 2005

Francesco Palermo e Jens Woelk, *Il Bundesrat tedesco tra continuità e ipotesi di riforma. Riflessioni a margine di un dibattito attuale*, in *Le Regioni*, n.6, 1999

Giovanni Poggeschi, *Riforma federale e regioni speciali: l'autonomia finanziaria*, in *Rassegna Parlamentare*, n.2/1997, Giuffrè, Milano 1997

Giovanni Poggeschi, *Le nazioni linguistiche della Spagna autonómica*, Verona 2002

Luigi Primicerio, *Le relazioni finanziarie intergovernative in Belgio tra logica della uniformità e valorizzazione delle differenze*, in: Vincenzo Atripaldi e Raffaele Bifulco (a cura di), *Federalismi fiscali e costituzioni*, Giappichelli, Torino 2001, p. 109-135

Fernando Puzzo, *Federalismo fiscale – L'esperienza italiana e spagnola*, Milano 2002

OECD, *Recent reforms in Spain aimed at increasing tax powers of subnational governments*, in: *Proceeding of the OECD Informal Meeting on Fiscal Relations Across Levels of Government*, Paris 27-28 March 2003

Regione Campania, *Sul finanziamento delle funzioni pubbliche*, SVIMEZ 2002

Violeta Ruiz Almendral, *Fiscal Federalism in Spain: the Assignment of Taxation Powers to the Autonomous Communities*, in: "European Taxation" (IBFD), Vol.42, no.11, November 2002, p. 467-475

Tiziano Treu, *Federalismo fiscale fra autonomia e solidarietà*, Venezia 2003

Giuseppe Vitaletti e Luca Antonini, *Il grande assente il federalismo fiscale*, sul sito dell'Istituto di Studi sui Sistemi Regionali Federali e sulle Autonomie "Massimo Severo Giannini": http://www.issirfa.cnr.it/3064_46.html

Jens Woelk, *La Germania. Il difficile equilibrio tra unitarietà, solidarietà e (maggiore) competizione*, in Vincenzo Atripaldi e Raffaele Bifulco (a cura di), *Federalismi fiscali e costituzioni*, Giappichelli, Torino 2001, p. 187-213

A. Zorzi Giustiniani, *Competenze legislative e "federalismo fiscale" in sei ordinamenti liberaldemocratici*, in *Quaderni costituzionali*, n.1/1999

Gli statuti regionali d'Italia si trovano sul sito:
http://edscuola.it/archivio/handicap/italia/statuti_regionali.htm