

Introduzione e metodologia del lavoro

1. Il volume è il risultato di un lungo percorso di ricerca, i cui primi risultati sono confluiti nello studio del 2012 dal titolo “Lineamenti dell’ordinamento finanziario delle Regioni di diritto comune. Ricostruzione, evoluzione e prospettive”.

Significativi sviluppi della materia, segnata negli anni più recenti da diversi interventi normativi, operati anche a livello costituzionale e sovranazionale, coniugati ad altri che parevano d’imminente attuazione, hanno fatto emergere l’esigenza di riprendere le riflessioni, non trascurando il sistema finanziario e tributario del regionalismo speciale. Il tutto, per provare a rendere un contributo quanto più possibile esaustivo alla formazione del pensiero giuridico sul tema.

Nell’avviare l’indagine, si segnala che l’approccio metodologico prescelto ha esaminato in chiave critico-ricostruttiva ed analitica il fenomeno delle entrate pubbliche degli enti territoriali verificando gli assetti normativi delle riferibili relazioni, pur volgendo l’attenzione al versante tributario, per valutarne l’idoneità o meno a conseguire gli “obiettivi” di volta in volta prefissati dal legislatore, ovvero per saggiare il rendimento del sistema in rapporto alle dinamiche che lo sottendono. Tanto, nella consapevolezza di un diverso orientamento dottrinale che, diversamente, reputa poco proficuo sul piano sistematico compiere indagini diversificate, data l’eterogeneità delle risorse pubbliche, tra quelle di natura tributaria o meno¹.

L’intento principale che ci si propone di conseguire – sottoponendo ad analisi una disciplina di per sé interessata da un continuo divenire dato il contesto di *multilevel governance* in cui si articola e sviluppa e, quindi, necessariamente forgiante istituti e paradigmi mutevoli – è quello di eviden-

¹ Per questo orientamento cfr., per tutti, G.A. MICHELI, *Diritto tributario e finanziario*, in *Enc. dir.*, XII, Milano, 1965, p. 1120. Diversamente, G. BIZIOLI, *L’autonomia finanziaria e tributaria regionale*, Torino, 2012, p. 9.

ziare come i “blocchi” apportati all'autonomia finanziaria e fiscale delle Regioni risultino annodati in un *fil rouge* che, quando dipanato, ha espresso con evidenza i molti “condizionamenti” tutt'ora presenti.

Del resto, a partire dalle loro origini gli enti intermedi, perlomeno quelli a statuto ordinario, non sono stati espressivi di identità consolidate, indiscusse ed interiorizzate dai rispettivi abitanti², ma piuttosto delineati quali istituzioni con compiti legislativi per svolgere le funzioni amministrative delegate ai Comuni e alle Province.

Peraltro, mentre in alcuni ordinamenti federali le Regioni sono nate prima degli Stati stessi e si sono federate per rispondere a bisogni generali, da noi sono già nate «contro natura»³ dallo Stato unitario, esprimendo valori ed interessi anche sul piano latamente finanziario.

L'evoluzione dell'ente è avvenuta, quindi, *a contrario*; non si è partiti da distinti corpi sovrani accordatisi per costituire un'entità comune, ma si è tracciato un percorso di decentramento. Lo Stato, in sostanza, ha previsto nelle sue fonti dei poteri autonomi⁴, l'art. 5 Cost. esprime un principio fondamentale che, *ab origine*, è presente nella Carta e l'asimmetria differenzia, quanto a fonti e caratteristiche, le Regioni a statuto speciale e le Province autonome da quelle di diritto comune.

In aggiunta, sin dalla versione originaria dell'art. 119 Cost., era prevista l'autonomia finanziaria delle Regioni, sebbene commisurata alle loro funzioni “normali”, come determinate dalla legge statale e, dunque, con un carattere per lo più derivato. Quanto ai “trasferimenti”, vi era un vincolo rispetto ai “fini” e, perciò, non collegati alla dimensione quanti-qualitativa delle funzioni allocate ai livelli di governo.

Con il d.lgs. di avvio del nostro federalismo fiscale (n. 56/2000), pare concretizzarsi il processo per decentrare l'entrata e la spesa: il legislatore costituzionale riforma, infatti e, tra l'altro, l'art. 119 Cost. (l. cost. n. 3/2001), delegando al Governo l'attuazione (l. n. 42/2009).

L'autonomia, però, ha un «senso» solo se «le libertà sociali abbiano raggiunto tale grado di concretezza da imporre un nuovo assetto dell'ordina-

² Cfr. L. PALADIN, *Diritto regionale*, Padova, 1997, p. 25 ss.

³ E. DE MITA, *Tutte le ambiguità del regionalismo differenziato*, in *Il sole 24 ore*, 14 marzo 2019.

⁴ L. VANDELLI, *Le regioni italiane tra federalismo e centralismo*, in L. SALVATI-M. SCIOLLA (a cura di), *L'Italia e le sue Regioni*, 2015, p. 55. Cfr., altresì, G. ROLLA, *L'evoluzione del principio unitario dall'unificazione alla Repubblica*, in *Quad. reg.*, n. 3, 2011, p. 30.

mento giuridico dei poteri pubblici»⁵, che – rispetto al profilo in esame – necessita di «effettiva sufficienza di mezzi e libertà di spesa». In specie, rispetto al sistema tributario, le Regioni devono avere «la capacità di liberamente autodeterminarsi nell’ambito dei tributi propri e di esserne titolari» e, dunque, l’autonomia esprimersi, particolarmente, «nell’esercizio di un potere di imposizione che, per suscitarsela, non può essere solamente nominale e di mera attuazione della legge statale, ma svolgersi con un contenuto normativo tale da consentire l’effettivo perseguimento, in determinate materie, di una “certa” politica autonoma nell’ambito del loro territorio»⁶.

Quanto detto, però, manca ancora, perlomeno in un’accezione piena, alla realtà italiana.

D’altro canto, per poter connotare il grado di autonomia finanziaria – nel senso della sua estensione concreta, identificandone (le funzioni e) le risorse – occorre tener conto del “modello” cui riferirsi, ovvero se la stessa possa reputarsi tale, abbia carattere derivato o “misto”.

A tal proposito, il primo di essi si contraddistingue, in larga misura, per un sistema in cui vi sono entrate “proprie”: la capacità di spesa dell’ente è subordinata a quella di produrre anche gettito fiscale. Il secondo, a sua volta, prevede i trasferimenti statali. L’ultimo, infine, li assomma entrambi od è tratteggiato da entrate condivise (incluse le compartecipazioni al gettito dei tributi erariali). Lo svolgersi della funzione legislativa regionale dovrebbe, così, conciliare finanza autonoma e derivata, raccordando i poteri indirizzati a realizzare le funzioni pubbliche per erogare le prestazioni centro/periferia, pure ricorrendo alla perequazione verticale.

Nell’ordinamento nazionale, però, non vi è un archetipo teorico costituzionale della disciplina del sistema *de qua* entro cui catalogare l’autonomia con certezza e l’art. 119 Cost., anche nella previsione *ante* riforma, ne prospetta uno “aperto”⁷ a più opzioni legislative in ossequio a canoni ineludibili.

Per linee generali, si potrebbe affermare che si sia passati dal modello “garantista”, che ravvisa nelle autonomie un contrappeso al potere esercitato dalla maggioranza politica e confida in un riparto rigido delle competenze legislative, ad uno “cooperativo”, promosso dalla giurisprudenza costi-

⁵G. BERTI, *Commento all’art. 5*, in G. BRANCA (a cura di), *Commentario della Costituzione*, Bologna, 1975, p. 27.

⁶F. GALLO, *L’autonomia tributaria degli enti locali*, Bologna, 1979, p. 11.

⁷Ne sottolinea il carattere anche “vago”, A. GIOVANNARDI, *L’autonomia tributaria degli enti territoriali*, Milano, 2005, p. 7.

tuzionale sulla base del principio di leale collaborazione consentendo un esercizio condiviso delle competenze, per finire a quello “competitivo” Stato/Regioni, ma anche tra Regioni, come espresso dal regionalismo differenziato⁸.

Ed ancora, la nostra esperienza, nonostante sia caratterizzata dal riconoscimento costituzionale dall'attribuzione di una garanzia quantitativa di risorse per esercitare e ampliare le funzioni dei vari livelli di governo, non ha mai tralasciato del tutto il dogma delle prerogative sovrane⁹ quanto allo svolgimento delle potestà in questione, al quale si sono aggiunti i vincoli, divenuti sempre più stringenti, posti dalla disciplina sovranazionale. D'altronde, l'art. 119 Cost. prevede l'autonomia finanziaria regionale (e locale) e, dunque, l'autosufficienza di risorse, ma non esclude apporti dal Centro.

2. Segnali inequivocabili attestano l'arresto del percorso attuativo del federalismo fiscale, invero delineato sin dall'inizio approssimativamente. Da ciò sono conseguite innumerevoli indagini *de iure condito*, anche a livello istituzionale, con proposte tese a ricercare le modalità più consone a realizzarlo operando, tuttavia, in uno spazio che sconta ancora molte “debolezze”. Per cui ci si è chiesti se la scelta del regionalismo fiscale sia stata opportuna o, quantomeno, continui ad esserlo.

In effetti, il federalismo può avere, in linea di principio, una valenza superiore rispetto ad ipotesi accentrate solo se innestato in un sistema “maturo”, avulso da profonde divergenze, oltre a dover trovare origine in un patto iniziale (*foedus*), determinato da autentiche potenzialità autonomiste.

Del resto, è noto che l'espressione stessa risenta di «un equivoco semantico»¹⁰ mediante il quale si è inteso superare, più di ogni altra cosa, il criterio di finanziamento degli enti territoriali basato sulla spesa storica per surrogarlo con il meccanismo dei fabbisogni standard (ancora in attesa di realizzazione piena), incidendo sulle entrate tributarie quanto alla “territorializzazione” del prelievo, al fine di indirizzarlo verso un “federalismo competitivo”, di per sé incompatibile con la Costituzione, e che, da ultimo, ha registrato, come anti-

⁸ Cfr. A. MORELLI, *Le relazioni istituzionali*. Intervento al XXXIII Convegno AIC “La geografia del potere. Un problema di diritto costituzionale”, Firenze, 16-17 novembre 2018, in *Riv. AIC*, n. 3, 2019.

⁹ L'espressione è di L. EINAUDI, *Il dogma della sovranità e l'idea della Società delle Nazioni*, in *Il Corriere della Sera*, 28 dicembre 1918.

¹⁰ M. DE SIENA, *Il risveglio dopo il sogno*, in *lavoce.info*, 17 marzo 2013.

cipato, sensibile ripresa con le richieste avanzate da alcune Regioni di vedere attuata la clausola di asimmetria *ex art.* 116, comma 3, Cost.

Nondimeno, il mancato riempimento delle lacune del complessivo ordinamento della finanza decentrata trova il suo contraddittorio fondamento proprio nell'assetto di cui alla l. n. 42 del 2009 che, se per un verso, ha previsto incrementi di risorse per i territori, per un altro, li ha realizzati incoerentemente quanto all'*accountability* che avrebbe dovuto costituirne l'effigie. Il suo impianto, basato essenzialmente su tributi propri derivati, «eterodiretti dallo Stato»¹¹, ed addizionali, privilegia ancora le compartecipazioni (anche attraverso dei meccanismi imperfetti).

Si aggiunga che tale assetto continua ad impedire ai contribuenti di percepire il collegamento tra decisioni di spesa e di prelievo, anche se il nucleo del federalismo fiscale è dato proprio dal *budget*. Quest'ultimo, infatti, «è ottimo se vi è consenso al tributo, ovvero se vi è coincidenza tra struttura dell'imposizione, rappresentanza politica ed amministrazione, nonché se il soggetto tassato vota il soggetto tassatore e l'oggetto tassato è nella competenza dell'amministratore votato»¹².

Lo Stato, dunque, continua a lasciare a sé il potere di decidere l'istituzione dei principali tributi ed il "livello" dell'imposizione con insignificanti attribuzioni alle autonomie. Persevera, in sostanza, un *vulnus* al principio di responsabilità: è il livello di governo superiore che individua forme e livelli di tassazione e, dunque, l'ammontare delle risorse a disposizione degli enti destinatari del gettito che, conseguentemente, non hanno incentivi reali a contenere la spesa¹³, se non per i limiti posti, *in primis*, dall'ulteriore livello sovranazionale.

¹¹ C. SACCHETTO-G. BIZIOLI, *Può ancora chiamarsi federalismo fiscale una riforma che limita la potestà legislativa tributaria delle Regioni?*, in *Dir. prat. trib.*, n. 4, 2009, I, p. 859. Sul punto, L. CARPENTIERI, *Riserva di legge e consenso al tributo*, in *Enc. dir. Treccani, Diritto on-line*, 2015.

¹² G. TREMONTI-G. VITALETTI, *Il federalismo fiscale*, Bari, 1994, p. 93. Sul principio ed il rapporto con l'art. 23 Cost., cfr., in specie, E. ALLORIO, *La portata dell'art. 23 della Costituzione e l'incostituzionalità della legge sui tributi turistici*, in *Dir. prat. trib.*, 1957, II, p. 86 ss.; A. BERLIRI, *Appunti sul fondamento e il contenuto dell'art. 23 della Costituzione*, in AA.VV., *Studi per A.D. Giannini*, Milano, 1961, p. 139 ss.; G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino, 1991; A. FEDELE, *La riserva di legge*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, I, Padova, 1994, p. 157 ss.; A. FANTOZZI, *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, n. 2, 2005, I, p. 9 ss.

¹³ D. STEVANATO, *Le regioni nella legge delega sul federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, n. 3, 2010, p. 396.

Il sistema, in sostanza, è incoerente: le Regioni hanno marcata autonomia finanziaria ed ambiti tributari "propri" ma, contestualmente, lo Stato ha un potere a dir poco condizionante.

Da qui ci si è domandati se "delocalizzare" l'attività di imposizione e di spesa rappresenti senz'altro un elemento di crescita dell'ordinamento policentrico mancando un'efficace coordinamento centrale che ha mostrato, piuttosto, di ampliare i "conflitti" con i territori. D'altra parte, essi stessi avrebbero dovuto accordarsi meglio tra loro e con l'Esecutivo (attraverso le "Conferenze"). L'atteggiamento, invece, è ed è stato, per lo più, di "rivendicazione", necessitando degli interventi della Corte costituzionale e del Parlamento per ottenere, comunque, blandi riconoscimenti di maggiore autonomia.

D'altra parte, il principio di sussidiarietà presuppone l'appartenenza ad un ordinamento unico che, se suddiviso, pone incertezze alla materia in disamina. Quest'ultima, infatti, quando è stata posta sulle articolazioni territoriali ha mostrato più inadeguatezze ed esse, spesso, non sono state in grado di gestire in modo idoneo finanche l'attività di accertamento e riscossione. Quanto alla spesa, il policentrismo si è rivelato, per lo più, incontrollabile e, soprattutto, disattento alle diverse esigenze.

3. Il federalismo fiscale continuerà, pertanto, a sollevare problematiche che appaiono difficilmente superabili, a causa delle approssimazioni con cui, nel tempo, si è tentato di risolvere le questioni emerse e non mancheranno appozioni su di esso di ulteriori "freni".

Come è noto, il parametro inizialmente assunto è stato quello di un sistema finanziario derivato, espresso dalla riforma tributaria del 1971 (l. n. 825), caratterizzata dalla centralizzazione impositiva e del prelievo: il "sostegno" finanziario alle Regioni ordinarie avveniva mediante un doppio sistema di trasferimenti di risorse statali e le entrate proprie erano confinate in una dimensione insignificante¹⁴. Per cui, proprio nel momento in cui il legislatore intendeva realizzare il disegno autonomistico, il finanziamento delle funzioni sub-centrali, con conseguente possibilità di garantire prestazioni e servizi propri, era subordinato *in toto* ai trasferimenti.

La situazione è rimasta invariata sino al termine degli anni '80, sebbene il legislatore avesse già provato a conciliare la finanza nazionale con le esigenze di attuazione dell'istituto regionale (l. n. 281/1970), irrealizzato dal-

¹⁴L. PALADIN, *Fondamenti costituzionali della finanza regionale*, in *Dir. soc.*, 1973, p. 852.

l'approvazione della Costituzione, frenando tendenze residue e contrarie alla sua autonomia¹⁵.

Anche in seguito, nonostante i molti interventi – tra i quali la basilare riforma costituzionale del 2001 – non si annota un'inversione sostanziale della direzione, sebbene la l. cost. n. 3 enunci l'attribuzione della potestà legislativa esclusiva allo Stato solo per i tributi erariali (art. 117, comma 2, lett. e), riservando alle Regioni quella su tutti gli altri tributi del proprio livello, nonché su quelli locali (art. 117, comma 4), prevedendo «un ordinamento tributario autonomo e distinto»¹⁶.

Con il progetto del 2009 (l.d. n. 42), il percorso ispirato a criteri autonomistici, soprattutto quanto al coordinamento finanziario (art. 117, comma 3, Cost.), è rimasto pressoché immutato. Le esplicazioni differenziate per il finanziamento regionale rapportate alla tipologia di funzioni, quale possibile punto di unione tra finanza autonoma e compartecipata, attende compiuta attuazione.

L'evidenza è rintracciabile nell'ennesima sospensione del decreto in materia di autonomia di entrata (n. 68/2011), soprattutto ove si dispone il finanziamento delle funzioni connesse a livelli essenziali e costi standard mediante compartecipazioni, tributi propri e quote del fondo perequativo e concomitante soppressione di trasferimenti erariali.

Nel contempo, il legislatore centrale non ha mancato di limitare ulteriormente la manovrabilità dei tributi regionali. Per cui, i “diritti alle prestazioni” affidati ai territori sono finanziati seguendo regole in gran parte analoghe ai modelli di finanza derivata o residualmente compartecipata e, particolarmente, mediante i trasferimenti statali, con assente ottemperanza dell'art. 119, comma 3, Cost.

E così, tra compartecipazioni incrementate e tributi propri ridimensionati, l'autodeterminazione delle funzioni sub-centrali subordinata all'individuazione delle risorse è lasciata al segnalato modello eteronomo di finanziamento¹⁷.

4. Riservando specifici approfondimenti a parti dedicate del lavoro, l'ordinamento delle Regioni sul piano dell'autonomia finanziaria e tributa-

¹⁵ A. FANTOZZI, *Tributi regionali*, in *Noviss. dig. it.*, 1973, XIX, Torino, p. 834.

¹⁶ F. GALLO, *L'incerto futuro del regionalismo differenziato sul piano finanziario*, in *federalismi.it*, n. 10, 2018.

¹⁷ G. RIVOSECCHI, *Poteri, diritti e sistema finanziario tra centro e periferia*, in *Riv. AIC*, n. 3, 2019.

ria presentava – come accennato – più elementi che, prospetticamente, preludevano a future incompiutezze.

Del resto, sin dal 1970, ossia da quando le Regioni ordinarie sono state effettivamente realizzate ed, almeno, sino alla “riforma sanitaria”, esse hanno assunto profili sfumati rispetto a quelli progettati in ragione dell’inadeguatezza dovuta al rituale istituzionale ed amministrativo secondo cui le “disponibilità” attribuivano ad esse le funzioni, non viceversa.

Con il “terzo decentramento” avviato dalla prima “Bassanini” (l. n. 59/1977), volta all’evoluzione della disciplina anche tributaria regionale riformandone il sistema, ed i cui elementi chiave furono l’introduzione dell’Irap e dell’addizionale Irpef, oltre a nuovi meccanismi perequativi infra-regionali (abolendo contestualmente diversi oneri fiscali preesistenti), l’ampliamento progressivo della sfera delle attribuzioni dei territori, con apertura dell’ordinamento verso forme più avanzate di decentramento, pareva prossimo.

Ciò nonostante, non si riuscì a configurare un modello stabile, definitivo, e si realizzò un regionalismo perennemente *in fieri*, definito dalla dottrina costituzionalista “della transizione”, nel significato di mantenersi al di qua della soglia costituzionale al tempo fissata per preparare l’avvento di un nuovo assetto ordinamentale segnato dal valore dell’autonomia in un’accezione concreta. «Un ponte tra Costituzione vecchia e nuova, di cui si intravedevano già i lineamenti in vista della loro (promessa come imminente) realizzazione»¹⁸.

Nel corso degli anni ’80 e ’90 vi sono state, poi, richieste autonomiste e di decentramento fiscale che, sebbene presenti anche in altri Stati europei, in Italia assunsero specifica portata per l’esigenza peculiare di superare il paradosso dello squilibrio tra spese decentrate, di cui erano responsabili le amministrazioni regionali, ed entrate derivate, lesive dell’autonomia finanziaria poiché dipendenti in misura significativa dai trasferimenti statali, nonostante l’evaporazione del concetto di “supremazia finanziaria” determinato dal riconoscimento di competenze (anche) sovranazionali.

A partire dagli anni ’90, comunque, un ruolo sempre più pregnante è dato alle istituzioni regolatorie per gli stringenti vincoli della UE ed internazionali, da cui sono conseguiti diversi mutamenti nei “modelli” di governo quanto alle politiche economico-finanziarie.

¹⁸ A. RUGGERI, *Il “regionalismo della transizione” e la teoria della Costituzione*, in *federalismi.it*, n. 16, 2004.

Il quadro complessivo ha attraversato, successivamente, una (altra) fase delicata – sebbene non comparabile a questa che ci apprestiamo a vivere – attestata da un processo di riforme per riorganizzare le “gestioni” finanziarie pubbliche, iniziata all’emergere dei primi segnali della precedente crisi economica globale.

Le vicende attuative hanno prodotto nel nostro ordinamento un nuovo regionalismo, i cui quadri concettuali, regole e pratiche già erano stati orientati diversamente dalla riforma del Titolo V Cost., quale garanzia per realizzare un razionale e coerente indirizzo in ambito finanziario e tributario finalizzato a riattivare, per ogni livello di governo, un raccordo più stringente politica/finanza pubblica, interrotto a causa di “eccessi gestionali” ed “irresponsabilità finanziarie” che ne aveva compresso, nei limiti fissati, la capacità impositiva sino ad annullarla quasi del tutto.

In seguito, la l.d. del 2009, ove è presente il riferimento, appunto, al federalismo fiscale, *nomen* improprio assegnato alla disciplina, poiché «dovrebbe indicare la struttura delle relazioni in materia degli Stati federali»¹⁹, non si è posta a supporto effettivo delle problematiche applicative del riformulato art. 119 Cost., ricevendo incompleta ed insoddisfacente espressione nei decreti del 2010-'12, interessati da successive modifiche ed integrazioni.

L’auspicato modello finanziario “aperto” tra istanze unitarie ed autodeterminazioni territoriali, in ossequio ai canoni di coordinamento e, riguardo al sistema tributario, anche agli obblighi di solidarietà e perequazione per attenuare “criticità fiscali” e “squilibri”, è stato sostituito da evidenti, penetranti, interventi centrali, gradualmente precisati in più atti sovranazionali indirizzati, soprattutto, alla materia dei bilanci pubblici e, di conseguenza, all’indebitamento ed al ricorso al mercato.

Il tutto, per tentare una *exit strategy* dalle difficoltà e sfide dell’economia globale.

Tuttavia, le misure indirizzate alla stabilizzazione finanziaria dei Paesi dell’eurozona, pur ispirate dal canone guida della *Sound Fiscal Policy* (art. 119, par. 3, TFUE), nel breve (“stabilità della politica di bilancio”) e nel lungo periodo (“sostenibilità della politica di bilancio”), si sono concretate – per frenare, in specie, l’incremento della spesa operata attraverso l’emissione di titoli del debito pubblico – in un sistema pervasivo di controlli sulle gestioni interne, integrato da un meccanismo di coordinamento *ex ante* delle politi-

¹⁹Cfr. E. ROTELLI, *Introduzione*, in ID., *L’eclissi del federalismo. Da Cattaneo al Partito d’azione*, Bologna, 2003, p. 9.

che economico-finanziarie mediante un ciclo temporale, definito proceduralmente e strumentalmente, concentrato nel “semestre europeo”.

Dapprima il pacchetto contenente sei provvedimenti per riformare l'economia della UE, poi il *Two-Pack*, modificativo con il primo, del Patto di Stabilità e Crescita, nonché il “Trattato sulla stabilità, sul coordinamento e sulla governance nella UEM”, hanno posto parametri rinnovati per la convergenza che, nel nostro Stato, hanno determinato significative regressioni all'autonomia dei territori desumibili, in particolare, negli interventi normativi per risanare i conti pubblici.

In questo scenario, il percorso di adattamento alle regole riviste si è rivelato gravoso poiché adottato rafforzando il vincolo di rientro dal debito, cui è corrisposto un margine di manovra esiguo per le politiche regionali, in una situazione di perpetuata carenza da parte dello Stato nello svolgere puntualmente, come accennato, il suo potere di coordinamento in materia finanziaria.

Ciò potrebbe condurre, ragionando non paradossalmente a causa della crisi determinata dalla pandemia, ad una definitiva alterazione dei canoni fondamentali del federalismo fiscale attraverso processi, se possibile, ancor più spinti, di centralizzazione delle funzioni e delle risorse.

Del resto, dal *Fiscal Compact* è conseguita la l. cost. n. 1/2012 introduttiva della regola del pareggio strutturale di bilancio in Costituzione con la riscrittura dell'art. 81 e collegate modifiche, apportate dalla l. n. 243/2012, agli artt. 97, comma 1, 117, comma 2, lett. e, 3 (primo periodo), 119, comma 1 e 6 (secondo periodo). Quest'ultima norma proprio al fine di estendere la portata precettiva della disposizione ai livelli di governo sub-statali.

La legge “rinforzata” di attuazione, modificata nel 2016 (artt. 9, 10, 11, 12 e 18), in ragione di criticità che rendevano l'attività amministrativa degli enti territoriali poco “flessibile”, ha ricevuto – tra le sue missioni – quella di definire il contenuto della legge di bilancio, le norme fondamentali, i criteri per assicurare l'equilibrio entrate/spese e la sostenibilità del debito del complesso delle pubbliche amministrazioni con conseguenze limitative per gli enti costitutivi della Repubblica.

La riforma “affrettata”, peraltro, avrebbe potuto andare oltre, qualora la proposta di un'altra revisione della seconda parte della Costituzione (*referendum* del dicembre 2016), avesse concretizzato la “clausola di supremazia” e la soppressione dell'autonomia tributaria “in senso stretto” ritornando alla regola della gerarchia delle fonti, piuttosto che a quella competenziale (art. 114 Cost.). Nel determinare il tributo si era pure ritenuto che dovesse venire prima la legge statale, poi quella regionale, anche quando il

potere legislativo di imposizione sarebbe stato “coperto” dal principio di continenza²⁰.

L'intendimento, peraltro, ha ricevuto recentissima riproposizione in due disegni di l. cost.²¹ che intendono aggiungere un comma ulteriore all'art. 117 Cost per tutelare l'unità giuridica ed economica della Repubblica e l'interesse nazionale. Si intende intervenire, dunque, sul principio autonomistico, declinandolo su fondamenta antitetiche rispetto a quelle definite nel 2001.

5. In ogni caso, nel contesto attuale l'equilibrio entrate/spese continua, pur con le “attenuazioni” dovute all'emergenza pandemica, a porsi quale vincolo alle politiche di governo territoriali condizionandole ampiamente.

La dottrina si è molto occupata delle influenze prodotte dal vincolo rispetto alle decisioni assunte sul versante segnalato e, dunque, rispetto alle funzioni pubbliche di prestazione volte a soddisfare i bisogni collettivi che, solo attraverso mezzi finanziari “adeguati”, possono risultare garantiti.

Non si può prescindere, però, dal considerare l'ulteriore fondamentale elemento rispetto al quale l'equilibrio interviene, ossia sulle decisioni in materia di entrate, anche tributarie, le cui ripercussioni sono complesse in relazione all'art. 53 Cost. ed alle altre disposizioni costituzionali che, in prospettiva sistematica, definiscono funzione e confini del prelievo.

Dunque, appaiono opportune riflessioni attente, da cui conseguono inevitabilmente altre che potrebbero prefigurare nuovi incrementi fiscali per evitare ulteriori ipotesi di finanziamento della spesa pubblica. La tendenza più recente, infatti, è stata quella di considerare, quale fonte di finanziamento eccezionale, straordinario, il ricorso ai mercati finanziari, rivolgendosi alle risorse dei territori, con erronea applicazione del precetto costituzionale che, notoriamente, chiede il concorso di «tutti» alle spese pubbliche in un sistema di garanzie da rispettare.

In effetti, le norme novellate hanno impattato con quelle riferite all'autonomia tributaria multilivello come desumibili dal contesto del nuovo Titolo V Cost.

Per i profili che interessa rilevare, a partire dalla l. cost. n. 3, l'art. 119, comma 2, Cost., riconosce a Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni

²⁰F. GALLO, *La crisi del federalismo fiscale*. Relazione introduttiva al Convegno della Fondazione IFEL “I Comuni che servono all'Italia”, 22 settembre 2015, in *astrid-online.it*.

²¹A.C. n. 2422 del 4 marzo e n. 2458 del 15 aprile, entrambi del 2020.

«risorse autonome», potendo «stabilire e applicare tributi ed entrate propri» in armonia con la Costituzione, fermi restando i principi di coordinamento di spettanza statale che non possono essere avulsi dall'implementazione di un quadro unitario di riferimento della finanza pubblica complessiva, in ossequio alle diverse garanzie primarie poste a tutela del decentramento istituzionale e delle corrispondenti forme e modalità di esplicazione, nel rispetto degli obblighi economico-finanziari derivanti dall'ordinamento europeo.

Per tale via, se sono state attribuite, almeno sulla carta, più prerogative alle Regioni in materia di autonomia finanziaria latamente intesa, da un punto di vista sostanziale il coordinamento resta al “predominio statale” che istituisce con propria legge «un fondo perequativo, senza vincoli di destinazione, per i territori con minore capacità fiscale per abitante» (art. 119, comma 3, Cost.), assegna «risorse aggiuntive ed effettua interventi speciali» a favore delle istituzioni locali «per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, rimuovere gli squilibri economici e sociali, favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona o provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle loro funzioni» (art. 119, comma 5, Cost.).

Il Centro, ancora, ha legislazione esclusiva per determinare «i 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.).

Il coordinamento, solo ipoteticamente fondato su un rapporto consensuale con gli enti di governo equiordinati, ne determina, pertanto, la riferibile finanza e, come nel passato, ne preclude l'apporto che avrebbero e dovrebbero fornire risultando a dir poco residuale.

Ciò è desumibile chiaramente dall'analisi degli indicatori della loro autonomia impositiva, espressi nei bilanci consuntivi dal lato dell'entrata e quantificati in rapporto ai nuovi interventi legislativi.

Ancora, il coordinamento, divenuto più penetrante e che, già prima della novella del 2012, era in primo piano rispetto all'armonizzazione, ulteriore espressione della potestà legislativa statale (prima concorrente, ora esclusiva), oltre che strumento di controllo degli equilibri dei conti pubblici, non è parso garantire – alla luce della “leale collaborazione” e della “sussidiarietà” – i principi fondanti la ripartizione delle competenze, oltre ad impedire alle leggi regionali di esprimersi, sia pur nel rispetto della riserva di legge in materia di prestazioni patrimoniali e del principio di legalità in materia tributaria (artt. 23-53 Cost.)²².

²² Sull'art. 23 Cost., per tutti, A. FANTOZZI, *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, n. 2, 2005, I, p. 6 ss.

Palesi esempi anticipatori delle crescenti tendenze centripete nell'ordinamento discendente, determinato in carenza di una limpida cornice di sistema, sono stati il sovrapporsi, nel tempo, di svariati provvedimenti. Tra questi, il succedersi delle (ex) leggi di Stabilità con "patti interni" differenziati, la soluzione delle disfunzioni del decentramento mediante il potere sostitutivo, gli interventi sanzionatori, i procedimenti di rientro, i maxi-emendamenti, le anticipazioni dei contenuti delle manovre d'autunno con decreti legge "spalmati" tutto l'anno a seconda delle esigenze di aggiustamento dell'andamento delle finanze pubbliche²³.

Le limitazioni esterne poste alla politica economico-finanziaria interna, ormai primariamente perseguite al di fuori del diritto UE, hanno posto anche il divieto del ricorso all'indebitamento vincolando omnicomprensivamente le amministrazioni per raggiungere, oltre l'obiettivo dell'equilibrio di bilancio, la "sostenibilità" del debito pubblico.

Di conseguenza, le Regioni non possono finanziare, almeno sistematicamente, in *deficit* la propria spesa – sebbene non sia incostituzionale, di per sé, l'emissione di titoli del debito pubblico al di fuori dei casi indicati al comma 1, art. 81 Cost. – prescrivendosene la "sostenibilità" con riferimento a quello del complesso delle pp.aa. Lo Stato, a sua volta, deve concorrere ad assicurare il finanziamento dei livelli essenziali delle prestazioni e delle funzioni fondamentali inerenti i diritti civili e sociali.

Anche su questi aspetti si ritornerà.

6. Ciò che appare opportuno sottolineare sin da queste considerazioni introduttive è come le regressioni in materia di autonomia finanziaria complessivamente intesa dei livelli di governo territoriale, determinate a cascata dal livello statale, siano, più che condizionate, "dominate" dal livello sovranazionale.

Perdura, dunque, un'inefficace valorizzazione dei loro spazi gestionali ed un disarmonico svolgimento delle riferibili relazioni, caratteristiche che dovrebbero, invece, contraddistinguerle. Fermo restando che l'attribuzione mediante norme di competenza dei poteri impositivi agli enti in disamina non indica assegnazione "piena" di ogni politica fiscale finalizzata ad implementare le tipiche funzioni finanziarie pubbliche.

I nuovi obblighi hanno inciso, in definitiva, sulla disciplina nazionale, ponendosi solo teoricamente quali obiettivi di politica generale poiché, nei

²³ G. RIVOCCHI, *Decretazione d'urgenza e governo dell'economia*, in R. CALVANO (a cura di), *Legislazione governativa d'urgenza e crisi*, Napoli, 2015, p. 124.

fatti, determinano vincoli giuridici su ambiti competenziali sovrani che lo stesso Stato, *in primis*, è obbligato ad osservare.

Ciò nondimeno, l'introduzione del principio del pareggio di bilancio nella Carta non è riconducibile a sole decisioni "esterne", in quanto il contesto in cui è maturato presentava già profonde variazioni sul piano dei rapporti Centro/Autonomie (oltre che tra Governo e Parlamento), inibenti il contributo di quest'ultime a conseguire gli obiettivi di finanza pubblica derivanti dal diritto euro-unitario.

Il mancato adeguamento dei principi e metodi legislativi statali in linea con il Titolo V Cost. che, peraltro, non detta un modello in cui la potestà impositiva debba "scendere" necessariamente verso il basso, ma introduce delle regole per suddividerla, oltre che sull'indirizzo di spesa, delineando un sistema "a struttura variabile" di rapporti orizzontali tra i livelli di governo e di rapporti verticali tra questi e lo Stato, esplicita molte difficoltà non superate.

I rigorosi interventi statali hanno prodotto e producono gli accennati risvolti pregiudizievoli, direttamente incidenti sulla funzione redistributiva, hanno sorvolato e sorvolano sulla tutela degli "interessi" dei diversi attori coinvolti ed hanno indotto ed inducono il legislatore, rispetto alla materia tributaria, a far prevalere l'"interesse fiscale" piuttosto che i canoni che dovrebbero connotare il suo rapporto con i contribuenti.

Il rispetto dell'art. 81 Cost. è divenuto un principio "tiranno"; dal canto loro, le procedure di raccordo per osservare i parametri concertati hanno mostrato e mostrano evidenti inadeguatezze nel bilanciare l'impatto delle manovre Stato/territori, legati da vicendevoli condizionamenti, finendo con il negare alle risorse fiscali di rappresentare il primo veicolo per obiettivi di solidarietà e, più ampiamente, di politica macro-economica in ragione dell'appartenenza all'ordinamento UE.

Da tutto quanto enunciato, appare irrinunciabile un recupero effettivo del valore "armonizzazione", ora materia di competenza legislativa esclusiva statale che, quindi, può adottare norme anche di rango regolamentare per garantire gli equilibri di bilancio attraverso il raffronto dell'andamento dei conti pubblici dei diversi livelli di governo e verificarne l'osservanza agli obiettivi parametrici (ora in corso di rivisitazione). Ma il criterio, probabilmente, sarà comunque inteso nel senso di disporre "centralisticamente" per accorpare le procedure di bilancio, difettando una garanzia basilare per l'autonomia degli enti decentrati.

In definitiva, il processo involutivo dell'impostazione finanziaria in generale e di quella tributaria in particolare in senso federalista della pro-

grammazione multilivello, in ragione delle tendenze neo-centraliste, è lampante.

Ciò ha determinato sul piano regionale – a causa del consolidamento degli obiettivi finanziari compromessi, dapprima dal rallentamento della crescita ed, ora, dalla recessione – sottodimensionamenti dei tributi propri, oltre a significative riduzioni sul versante della spesa.

Il residuale potere impositivo delle Regioni si è mostrato funzionale a soddisfare le necessità del legislatore statale di “far cassa” per fronteggiare gli oneri finanziari prescritti dal livello superiore. Le istituzioni decentrate continuano ad essere considerate “capitoli di spesa”, apportando su di esse limitazioni circostanziate quanto alla determinazione dei propri bilanci e, quindi, sulle singole voci del rapporto entrate/spese, attraverso “tagli” da commisurare annualmente rispetto all’esercizio finanziario precedente.

L’alterazione dei principi del federalismo, espressi anche in molte decisioni della Corte costituzionale che ha avallato, almeno in un primo tempo, le scelte legislative compressive dell’autonomia, interpretando estensivamente il valore del coordinamento in ragione di un processo diretto a ricentralizzare funzioni e risorse in nome della stabilità e della sostenibilità del sistema, ha intaccato le regole fondamentali sui margini regionali di autonomia tributaria.

Si è ripreso, nei fatti, il modello opposto, ossia quello di finanza derivata, che rischia di relegare i territori in via definitiva all’antico ruolo di “clienti dello Stato”²⁴, che potrebbe tradursi oggi nell’espressione “federalismo per abbandono”²⁵: si scaricano su di essi le funzioni e non si assicurano le risorse per esercitarle.

La direzione verso cui si è indirizzato il nostro assetto policentrico-pluralistico tra fonti nazionali, costituzionali, sub-costituzionali, di diritto internazionale e derivato, dapprima per rispettare l’unitarietà dei “parametri”, ora anche per provare a contenere gli “effetti” dell’emergenza pandemica, prescinde dal valorizzare il decentramento fiscale.

La “verticalizzazione” di poteri decisionali persevera nel trascurare la dimensione orizzontale, nell’aumentare il distacco tra Istituzioni e contribuenti, nell’occultare la “Carta europea dell’autonomia locale” adottata da tempo dal Consiglio d’Europa ove il decentramento è configurato quale “diritto nazionale”.

²⁴ L’espressione è di S. CASSESE, *Poteri locali, regioni, federalismo: il loro contributo ad una democrazia pluralista in Italia*, in *Foro amm.*, n. 1, 1995, p. 22.

²⁵ A. POGGI, *Tornare alla normalità dei rapporti Stato-Regioni. Errori da evitare e lezioni da meditare*, in *federalismi.it*, n. 25, 2020, p. ix.