



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI FIRENZE

Facoltà di Scienze Politiche “*Cesare Alfieri*”

Corso di laurea in Scienze dell'amministrazione

Tesi di laurea in Finanza degli Enti Locali

AUTONOMIA TRIBUTARIA:

IL CASO DELLA REGIONE AUTONOMA DELLA SARDEGNA

Relatore:

Prof.ssa Chiara Rapallini

Candidato:

Gabriele Serra

Anno Accademico. 2007/2008

Ai miei genitori

Pietro e Sofia

Indice

INTRODUZIONE	1
CAPITOLO 1 – Il decentramento e le sue funzioni	5
1.1 Premessa	5
1.2 Il perché di diversi livelli di governo.	8
1.2.1 La teoria tradizionale	8
1.2.1.1 Il teorema di Oates.	9
1.2.1.2 Teoria dei club	13
1.2.1.3 Modello di Tiebout	18
1.2.2 Le teorie alternative	21
1.2.2.1 Il federalismo competitivo	21
1.2.2.2 Il federalismo di seconda generazione	23
1.2.2.3 Il federalismo funzionale	25
CAPITOLO 2 – La finanza locale	27
2.1 Le forme di finanziamento possibili	27
2.1.1 Tributi.	27
2.1.1.1 I criteri per l’assegnazione delle imposte ...	29
2.1.2 Tariffe e entrate da controprestazione	30
2.1.3 Trasferimenti da altri livelli di governo.	32
2.1.3.1 Gli effetti dei trasferimenti.	34
2.2 La finanza delle province	42
2.3 La finanza dei comuni	43
2.3.1 ICI: un pilastro della finanza comunale recentemente messo in discussione	48
2.4 La finanza delle regioni	49
2.4.1 Il nuovo articolo 119 della Costituzione	55

2.5	La finanza delle regioni a Statuto Speciale: la Sardegna. . .	59
-----	---	----

CAPITOLO 3 – L’esercizio dell’autonomia tributaria da parte di una Regione a Statuto Speciale (L. R. 4/2006)...

3.1	Premessa	64
3.2	L’imposta sulle plusvalenze dei fabbricati adibiti a seconde case	66
3.3	L’imposta sulle seconde case ad uso turistico	67
3.4	L’imposta regionale su aeromobili e unità da diporto.	69
3.5	L’imposta di soggiorno.	75
3.6	Le imposte alla prova dei cinque principi generali proposti da Musgrave	76
3.6.1	L’imposta sulle plusvalenze	78
3.6.2	L’imposta sulle seconde case	79
3.6.3	L’imposta su aeromobili e unità da diporto	81
3.6.4	L’imposta di soggiorno	83
3.6.5	Un breve riepilogo	85
3.7	Le modifiche alla legge	87

CAPITOLO 4 – La sentenza della Corte Costituzionale . . .

4.1	Premessa	91
4.2	Il ricorso dello Stato	93
4.3	La difesa della Regione Sardegna	100
4.4	L’analisi della Corte costituzionale	108

CAPITOLO 5 – La situazione attuale:

	una vicenda aperta	129
5.1	L’esperienza sarda: un’occasione mancata?	129
5.2	Due proposte di legge per l’applicazione del nuovo articolo 119 della Costituzione	131

5.2.1 Il disegno di legge delega 3100	132
5.2.2 La proposta di legge della Regione Lombardia	137
5.3 L'annuncio di un nuovo Disegno di Legge sul federalismo fiscale. Una vicenda aperta	139
CONCLUSIONI	141
APPENDICE – Intervista al prof. Francesco Pigliaru	144
BIBLIOGRAFIA	151

Ringraziamenti

L'analisi della Legge Regionale, oggetto principale di questo lavoro, è stata possibile anche grazie al prezioso contributo: dell'ARASE (Agenzia della Regione Sardegna per le Entrate), del suo Direttore Generale Gianluigi Giuliano e, in particolar modo, della dott.ssa Angela Maria Dedola che ha messo a disposizione la sua attenzione e la sua competenza; del Consorzio dei porti turistici della Sardegna e del suo presidente Franco Cuccureddu; della SOGAER, società di gestione dell'aeroporto di Cagliari; della SOGEAAL, società di gestione dell'aeroporto di Alghero;

Sono grato, inoltre, al prof. Francesco Pigliaru dell'Università degli studi di Cagliari per avermi concesso un utilissimo colloquio, mettendo a disposizione la sua esperienza di decision maker oltre che di economista.

Desidero infine ringraziare Giuseppe e Sara che mi hanno aiutato nella predisposizione dei grafici; Antonio, col quale ho condiviso buona parte del tempo di questo percorso di studi; Benedetta e Serena sempre disponibili a prestare attenzione quando sentivo il bisogno di condividere con qualcuno le mie idee.

Introduzione

“Sardegna, i turisti e la tassa sul lusso. «Ma Soru ora ci dia strade e servizi»”¹; “Soru: «Non torno indietro, dobbiamo andare oltre la vecchia autonomia». A due anni dall’elezione il governatore presenta un’isola sempre più sovrana”²; “Sardegna, la super-tassa di Soru sulle case delle vacanze. Pugno duro della Regione anche per barche e aerei privati”³; “La protesta di un turista milanese: sono un impiegato, dovrò sostenere una spesa incredibile «E io mi faccio la residenza in Sardegna»”⁴. ... sono solo alcuni dei titoli che, all’indomani dell’approvazione della L. R. 4/2006, sono apparsi sui quotidiani Italiani per commentare l’introduzione dei nuovi tributi da parte della Regione Autonoma sarda. Per la prima volta, se si esclude la legge della Regione Trentino Alto Adige n. 10 del 1976 che ha istituito un’imposta di soggiorno, una Regione Speciale esercita l’autonomia tributaria prevista dal suo Statuto. Questa scelta di politica regionale e l’immediata risonanza nazionale costituiscono un punto di osservazione prezioso per cogliere quali siano le logiche e gli elementi che caratterizzano i processi di decentramento (non solo fiscale) che l’Italia ha avviato a partire dagli anni novanta. Quello dell’autonomia tributaria e finanziaria delle amministrazioni locali è infatti un tema che, da tempo, è al centro del dibattito politico del Paese. L’importanza della questione è rafforzata se si considerano le istanze di federalismo provenienti dall’opinione pubblica (soprattutto del centro nord) o le pressanti necessità di contenimento della spesa pubblica o, ancora, la sempre maggiore richiesta di efficienza nell’attività delle amministrazioni pubbliche. L’Italia è uno Stato unitario ed il grado di centralizzazione del prelievo fiscale,

¹ la Repubblica, 5 maggio 2006

² Corriere della Sera, 6 maggio 2006

³ la Repubblica, 5 maggio 2006

⁴ L’UNIONE SARDA, 5 giugno 2006

nonostante gli interventi attuati dal legislatore negli ultimi quindici anni, continua ad essere piuttosto elevato. A problemi di questo tipo dovrebbe dare risposta il decentramento: avvicinando il soggetto passivo all'amministratore che incassa le imposte (e che le restituisce sotto forma di servizi), si dovrebbe facilitare il controllo e la valutazione sull'operato pubblico. Il tentativo ambizioso (nello spirito, meno nei fatti) della Regione Sardegna di "condividere" con lo Stato l'impopolarità dovuta all'imposizione dovrebbe costituire il fondamento del federalismo fiscale. A questo fine si presenterà un'analisi dettagliata delle nuove imposte istituite dalla Regione Sardegna inquadrando tale analisi nella vicenda del decentramento fiscale (o federalismo fiscale). In effetti, le regioni a Statuto Speciale dispongono di ampi margini di autonomia, soprattutto finanziaria, anche se questa non è mai stata attuata prima dell'esperienza sarda. Il lavoro è articolato in cinque capitoli strutturati come segue.

Il primo capitolo si propone un'esposizione, sintetica ma completa per i fini di questo lavoro, dell'area tematica nella quale ci si muoverà e della teoria della scienza delle finanze con riferimento alla finanza degli Enti Locali. In questo quadro, l'attenzione verterà, in particolare, sulla giustificazione teorica all'esistenza di diversi livelli di governo. Si partirà dalla più nota teoria economica, quella tradizionale del federalismo fiscale e se ne analizzeranno i tre contributi fondamentali: il teorema di Oates, la teoria dei club e il modello di Tiebout. Nella seconda parte del capitolo verranno invece prese in rassegna le teorie alternative e, in particolare, il federalismo competitivo, il federalismo di seconda generazione e il federalismo funzionale.

Il secondo capitolo si concentra sulle forme di finanziamento dei livelli di governo inferiori. Partendo dall'analisi delle caratteristiche che un tributo dovrebbe possedere per essere istituito a livello locale (Musgrave), si

affronta poi il tema delle tariffe e delle entrate da controprestazione; conclude il quadro l'analisi dei trasferimenti e dei loro effetti sul comportamento dell'Ente Locale. La seconda parte del capitolo consiste invece in un'istantanea sulla finanza locale italiana. L'obiettivo è quello di delineare i tratti della finanza comunale, provinciale, regionale e delle regioni a Statuto Speciale e di costituire una base di partenza sulla quale innestare le recenti proposte di riforma in tema di federalismo fiscale. La difficoltà maggiore, incontrata nel descrivere il sistema di finanza locale italiano, si è rivelata la sua dinamicità, o meglio, il gran numero d'interventi del legislatore susseguitisi dagli anni novanta ad oggi. Tali interventi non sempre hanno perseguito lo stesso obiettivo, come ad esempio la recentissima rivoluzione subita dall'ICI che ha, di fatto, demolito il pilastro della finanza comunale.

Il terzo capitolo affronta il tema centrale di questa tesi. Si tratta dell'analisi della Legge Regionale 4/2006 (modificata dalla Legge Regionale 2/2007) della Regione Autonoma della Sardegna che istituisce quattro nuove imposte regionali: l'imposta sulle plusvalenze dei fabbricati adibiti a seconde case; l'imposta sulle seconde case ad uso turistico; l'imposta sullo scalo di aeromobili e unità da diporto; e l'imposta di soggiorno. Tale esperienza costituisce, per numero e rilevanza d'imposte istituite, un caso di autonomia tributaria che non ha precedenti in Italia. Inoltre, la rilevanza del tema esula dai confini regionali e, a giudizio di chi scrive, può costituire un utile banco di prova per valutare gli effetti dell'attuazione del novellato articolo 119.

Il quarto capitolo prende in esame il giudizio sulla legittimità costituzionale delle nuove imposte sarde, espresso dalla Corte Costituzionale a seguito del ricorso dello Stato. Nonostante si tratti del giudizio su una legge regionale, la puntuale analisi della Corte

Costituzionale rappresenta un prezioso contributo per mettere in evidenza le molteplici difficoltà che s'incontrano nell'attuazione dell'autonomia tributaria, dovendo quest'ultima conformarsi ai principi del sistema tributario statale e comunitario.

Il quinto e conclusivo capitolo è dedicato al dibattito intorno alla legge – da più parti richiesta - che, dando attuazione all'articolo 119 della Costituzione riveda il sistema italiano di finanza pubblica. La finestra aperta sull'attuale agenda politica, in riferimento al federalismo fiscale, non ha la pretesa di delineare un quadro preciso e completo (ammesso che esista) delle ultime proposte, semmai di mettere in evidenza la persistente difficoltà che accompagna questo processo e la fatica con la quale si tenta di trovare una soluzione per l'attuazione del novellato articolo della Costituzione, che vige ormai da sette anni.

In appendice, infine, è riportata parte dell'intervista che il Prof. Francesco Pigliaru dell'Università degli studi di Cagliari ci ha gentilmente concesso nel marzo 2008. Il Prof. Pigliaru è stato Assessore della Programmazione, Bilancio, Credito e Assetto del Territorio della Regione Autonoma della Sardegna dal 2004 al 2006, ricoprendo un ruolo fondamentale nella vicenda di autonomia tributaria sarda. Le risposte saranno d'aiuto nella comprensione delle problematiche che hanno accompagnato l'introduzione della legge.

Capitolo 1

Il decentramento e le sue funzioni

1.1 Premessa

Prima di attribuire una giustificazione teorica all'esistenza di diversi livelli di governo, è importante creare un quadro chiaro circa la terminologia adottata dalla letteratura.

Iniziamo col termine *federalismo* che incontreremo spesso in questo lavoro, la sua radice etimologica è nel latino *foedus*: patto, alleanza. Lessicalmente inteso, si riferisce a un tipo di configurazione politica o amministrativa che determina l'unione, federale appunto, tra Stati diversi aventi interessi e tradizioni comuni⁵. Partendo da questa definizione, potrebbe derivare un primo interrogativo: ha senso parlare di federalismo, o tendenze federaliste, nel panorama italiano? Proviamo ad ampliare il quadro dell'analisi terminologica introducendo altri due termini: *centralismo* e *regionalismo*. Il primo fa riferimento a un sistema di governo che si fonda sull'accentramento del potere politico e delle funzioni amministrative. Il secondo identifica la tendenza ad attuare l'autonomia amministrativa delle regioni. A differenza dei due sistemi, regionalista e centralista, nel federalismo è originariamente assente l'unitarietà dello Stato, si parte invece da una situazione con una pluralità

⁵ G. Devoto, G.C. Oli, Il dizionario della lingua italiana, Le Monnier, 2002.

di Stati autonomi che si uniscono per realizzare obiettivi comuni che vengono attribuiti a un potere federale (centrale)⁶.

Ora, alla luce di quanto detto, dovremo dare una risposta negativa alla domanda precedente, attribuendo un carattere centralista (o decentrato) o regionalista all'ordinamento italiano. Se di federalismo si vuol parlare in Italia, dobbiamo dire che si tratta di un "federalismo alla rovescia"⁷. Sarebbe dunque più corretto parlare di regionalizzazione, anziché di federalismo.

Per concludere questa breve premessa, è necessario chiarire le fasi del processo che ha portato l'ordinamento italiano alla configurazione attuale. In Italia questo processo si è avviato a partire dagli anni Novanta. Sia pure nell'alternarsi di accelerazioni e di periodi di stasi⁸, si è sperimentata un'intensa stagione di riforme nella direzione di un sempre maggiore decentramento.

Si sono verificate grandi trasformazioni che hanno profondamente innovato l'intero sistema delle autonomie regionali e locali. Si elencheranno di seguito le tappe più importanti di questo processo:

- Il nuovo ordinamento delle autonomie locali (l. 8 giugno 1990, n°142), il primo in epoca repubblicana, in base al quale comuni e province poterono darsi propri statuti;
- L'introduzione dell'ICI nel 1992 che ha riconosciuto ai comuni un potente strumento di autonomia tributaria⁹;
- La nuova legislazione elettorale comunale e provinciale (l. 25 marzo 1993, n°81) che introdusse l'elezione diretta dei vertici monocratici degli esecutivi locali (sindaci e presidenti delle province);

⁶ Bosi (2000).

⁷ Esposito (2003)

⁸ Zanardi (2006)

⁹ Si veda capitolo successivo

- Il nuovo ordinamento della finanza e della contabilità degli Enti Locali (d.lgs. 25 febbraio 1995, n°77) che, fra l'altro, abrogò le norme ancora vigenti del regolamento del 1911 di esecuzione della legge comunale e provinciale;
- Le leggi di conferimento di funzioni statali a regioni, province e comuni, tutte improntate al principio di sussidiarietà, e la nuova disciplina dei controlli sugli atti amministrativi regionali e locali (l. 15 marzo 1997, n°59 e l. 15 maggio 1997, n°127) note col nome del ministro che le propose: Leggi Bassanini;
- La legge di riforma della finanza locale (l. 13 maggio 1999, n°133 e d.lgs. 18 febbraio 2000, n°56) che sopprime gran parte dei trasferimenti dello Stato, sostituendoli con entrate fiscali proprie o di compartecipazione;
- La legge di governo delle regioni ordinarie (l. cost. 22 novembre 1999, n°1) che completò il cammino iniziato con la l. 23 marzo 1995, n°43 (che aveva previsto un sistema elettorale con premio di maggioranza) e introdusse l'elezione diretta del presidente della regione e rafforzò notevolmente l'autonomia statutaria, modificando alcuni articoli del titolo V della Costituzione (artt. 121, 123, 126);
- Il varo del TUEL (testo unico sull'ordinamento degli Enti Locali, d.lgs. 18 agosto 2000, n°267) il quale ha razionalizzato e consolidato le varie innovazioni che si erano succedute nel decennio, abrogando definitivamente il precedente testo unico del 1934;
- La legge costituzionale che estese¹⁰ i contenuti della l. costituzionale 1/1999 alle regioni a statuto speciale (l. cost. 31 gennaio 2001, n°2);

¹⁰ Con soluzioni tecnico-giuridiche diverse

- Infine la legge costituzionale che ha modificato in profondità il resto del titolo V della Costituzione (l. cost. 18 ottobre 2001, n°3) operando una scelta che, con enfasi non giustificata¹¹, qualcuno ha voluto definire “federalista”.

Se di federalismo si parlerà in questo lavoro, si farà solo in riferimento alla più nota teoria economica, quella tradizionale del federalismo fiscale, della quale ora s’inizierà a trattare.

1.2 Il perché di diversi livelli di governo

1.2.1 La teoria tradizionale

S’inizierà la ricerca di un fondamento teorico all’esistenza di diversi livelli di governo partendo dalla più nota teoria economica, quella tradizionale del federalismo fiscale. La base su cui si fonda tale teoria può essere sintetizzata in due punti: l’eterogeneità delle preferenze dei cittadini e l’assenza di perfetta informazione.

Il primo punto nasce dal fatto che l’offerta di uno stesso bene o servizio pubblico dovrebbe variare secondo le preferenze dei cittadini. Essendo più piccoli (comprendendo meno individui) gli enti decentrati possono tener conto di questa eterogeneità di preferenze in misura maggiore rispetto a quanto potrebbe fare il governo centrale.

Per quanto riguarda l’assenza di perfetta informazione, secondo la teoria tradizionale, gli enti territoriali hanno maggiore conoscenza della struttura delle preferenze dei propri cittadini, di conseguenza il governo centrale ha un limite dovuto alla minore informazione. Il governo centrale quindi potrebbe offrire un’unica (uniforme) quantità di bene o servizio, non

¹¹ Fusaro (2006)

riuscendo a soddisfare le diverse preferenze tra i cittadini dei diversi enti territoriali¹². Si analizzeranno ora tre contributi fondamentali alla teoria tradizionale del federalismo fiscale: il teorema di Oates, la teoria dei club e il modello di Tiebout.

1.2.1.1 Il teorema di Oates

La superiorità di un sistema di governo strutturato su più livelli di governo è stata illustrata tecnicamente da W. E. Oates in *Fiscal federalism* nel 1972. L'economista americano ipotizza una situazione nella quale: esistono solo due enti locali nei quali deve essere offerto uno stesso bene pubblico; l'offerta del bene non provoca esternalità; il costo del bene è identico nei due governi locali e lo sarebbe anche se fosse lo Stato centrale ad assumersi l'onere di erogarlo, in altri termini non si verificano economie di scala; le preferenze all'interno di uno stesso ente locale sono omogenee ma sono eterogenee tra un ente locale e l'altro; infine, se fosse il governo centrale a dover offrire il bene, potrebbe produrne una quantità uniforme a causa della limitata informazione. Queste assunzioni determinano una situazione sintetizzabile nella figura 1.1.

¹² Liberati (1999)

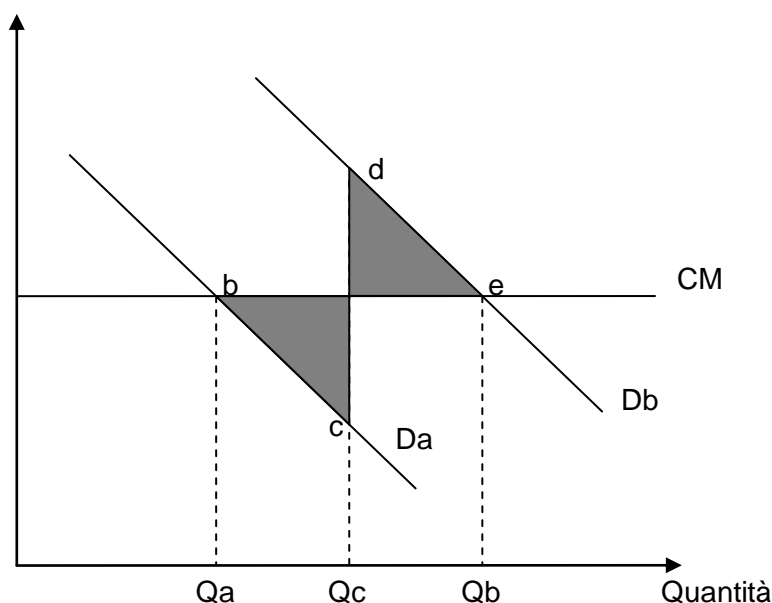


Figura 1.1 Fonte: Liberati (1999)

Dall'illustrazione grafica si vede che, data l'assunzione di produzione a rendimenti costanti (non si verificano economie di scala) l'offerta centralizzata del bene (Q_c) determinerebbe per la località B una diminuzione di beneficio (la domanda della località b sarebbe Q_b) quantificabile con l'area del triangolo ade , e per la località A una mancata copertura dei costi di produzione quantificabile con l'area del triangolo bac (la domanda della località A sarebbe Q_a).

Il teorema di Oates assume che i residenti degli enti locali abbiano preferenze omogenee, in altre parole che si possa rappresentare le loro preferenze attraverso una sola curva, quella del consumatore rappresentativo¹³. E se quest'assunto venisse meno? Si può estendere il teorema di Oates al caso di preferenze eterogenee all'interno dello stesso ente locale, ipotizzando una collettività nazionale formata da nove individui divisi in tre enti. In questa situazione possono esserci perdite di benessere all'interno dello stesso ente e non necessariamente la soluzione

¹³ Liberati (1999)

centralizzata produrrebbe una perdita maggiore di benessere. Vediamo perché analizzando la figura 1.2.

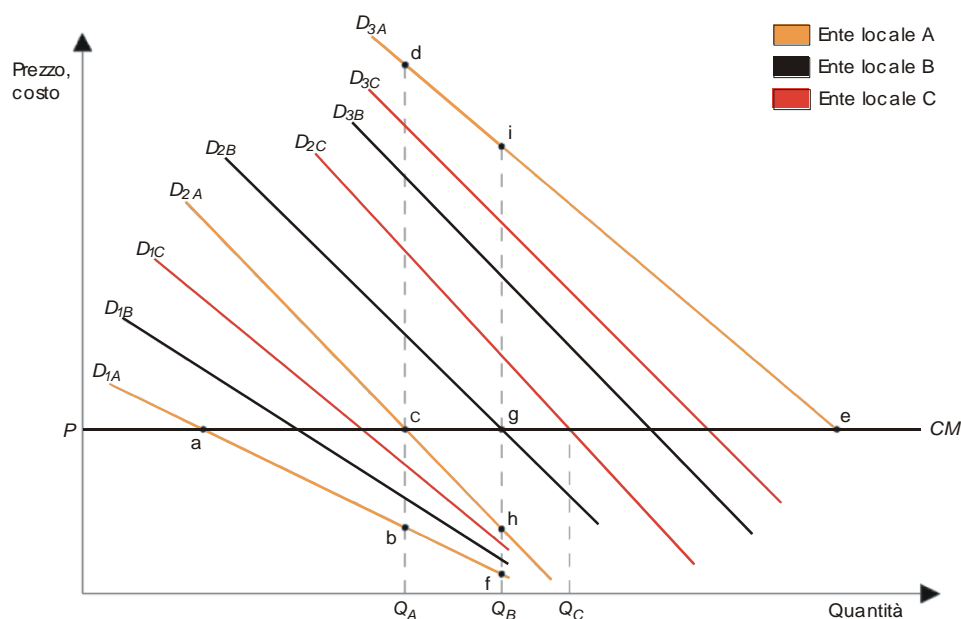


Figura 1.2. Fonte: Liberati (1999)

Ipotizziamo che nei tre enti locali sia prodotta una quantità Q_a nell'ente locale A (colore arancione), Q_b nell'ente locale B (colore nero) e Q_c nell'ente locale C (colore rosso)¹⁴. Nell'ente locale A si nota che l'individuo 1 subisce una perdita di benessere (quantificabile nell'area del triangolo abc) determinata da un consumo maggiore rispetto alla quantità da lui preferita; l'individuo 3 subisce anch'egli una perdita di benessere (area del triangolo cde) dovuta ad un consumo minore di quello da lui preferito. La stessa analisi può essere fatta per l'ente B e C.

Per valutare se la soluzione decentrata è preferibile a quella centralizzata, dobbiamo verificare la dimensione delle perdite di benessere dell'una e dell'altra soluzione. Innanzitutto possono verificarsi perdite di benessere all'interno di un ente locale e poi non è detto che la soluzione centralizzata

¹⁴ La decisione di produrre quella quantità può derivare dalla considerazione delle preferenze del cittadino rappresentativo dell'ente locale, oppure la decisione di quella quantità può essere scaturita da una votazione a maggioranza.

produca una maggiore perdita di benessere in tutte le giurisdizioni. Dipenderà insomma dal grado di eterogeneità delle preferenze locali rispetto a quelle nazionali. Si analizzeranno due casi.

1. Si supponga che le quantità prodotte nei tre enti locali siano Q_A , Q_B e Q_C . Vediamo cosa succede nella località A: l'individuo 1 subisce una perdita di benessere dovuta a un consumo maggiore di quello da lui preferito (area abc); l'individuo 3 soffre di una perdita di benessere a causa di un consumo minore di quello da lui preferito (area cde); la stessa analisi può essere effettuata sulle giurisdizioni B e C.
2. Si valuti ora il caso in cui il governo centrale fissa una quantità del bene pari a Q_B . Esaminando le perdite di benessere, rispetto alla soluzione decentrata si apprende che, nell'ente locale A, l'individuo 1 avrebbe una perdita "addizionale" pari all'area $fbcg$; l'individuo 2 avrebbe anch'esso una perdita addizionale pari all'area cgh ; mentre l'individuo 3 vedrebbe ridotta la sua perdita di benessere di un'area pari a $dcgi$.

Quindi il fatto che la soluzione centralizzata provochi una maggiore perdita complessiva di benessere dipenderà dalla variazione delle perdite di benessere dei singoli individui. Nel caso specifico, la soluzione centralizzata risulterà inferiore per l'ente locale A se la somma delle due aree $fbcg$ e cgh saranno maggiori dell'area $dcgi$. Cioè se l'aumento delle perdite di benessere dei primi due individui è maggiore della riduzione della perdita di benessere del terzo individuo. Maggiore è l'eterogeneità delle preferenze all'interno dell'ente locale, rispetto all'eterogeneità nazionale, maggiore è la probabilità che la soluzione centralizzata determini una minore perdita di benessere. L'analisi appena effettuata deve essere integrata con le valutazioni sull'ente locale B e C per considerare il totale dei "flussi" di benessere.

Inoltre si consideri che tale analisi va comparata con un'altra tipologia di valutazione, quella tra la scelta centralizzata o locale. Infatti, oltre a quantificare le perdite di benessere, si deve effettuare un bilancio tra gli individui soddisfatti e quelli non soddisfatti. La conclusione raggiunta contraddice il risultato raggiunto da Oates nel caso in cui vi sia una forte eterogeneità di preferenze all'interno dello stesso ente locale.

1.2.1.2 La teoria dei club

Nella realtà istituzionale esistono diversi livelli di governo e la teoria economica del federalismo fiscale (con il teorema di Oates) illustra una delle possibili ragioni che giustificano la presenza del decentramento. Si dovrà ora determinare le ragioni che spieghino la presenza di enti di dimensione diversa e quale dimensione può essere definita ottimale.

Un modo originale¹⁵ di immaginare i governi locali è quello di considerarli come *club*, ovvero come organizzazioni che forniscono uno o più servizi di carattere collettivo ai propri membri. La Teoria dei club, sviluppata a partire da un articolo di J. M. Buchanan¹⁶, può essere applicata al caso dei governi locali se si ipotizza che la popolazione possa posizionarsi (muoversi) senza costi tra i vari club in modo da avere una totale omogeneità delle preferenze. Si deve ricordare che il consumo di beni club è volontaristico, si aderisce al club solo se si vuole consumare quel bene¹⁷, e che l'utilità che deriva dal consumo di beni club dipende dal numero di

¹⁵ Brosio, Maggi, Piperno (2003)

¹⁶ J. M. Buchanan, *An Economic Theory of Club* (1955)

¹⁷ Il carattere volontaristico è un elemento fondamentale dei beni club. Se non ci fosse libertà di scelta sul consumo del bene dovremo parlare di bene pubblico puro, cioè di una categoria di beni il cui consumo è indivisibile e riguarda tutta la collettività. In tal caso, il consumo sarebbe obbligato e determinato dal far parte di quella collettività. Si pensi alla difesa nazionale: il consumo di tale bene (si tratta di un bene pubblico puro) è uguale per tutti, ma non tutti sceglierebbero di consumarlo, i pacifisti ad esempio ne farebbero volentieri a meno.

persone che ne godono il beneficio, cioè si possono verificare dei costi di congestione.

Si avrà quindi una situazione tale per cui la congestione spinge a limitare la dimensione del club, mentre la riduzione dei costi pro capite che deriva dall'allargamento, al contrario, spinge ad ampliare la dimensione. S'inizierà con l'analisi grafica della figura 1.3, sull'asse delle ascisse è riportata la dimensione dell'ente locale e sull'asse delle ordinate sono inseriti i benefici e i costi totali di produzione pro capite.

La curva H_A rappresenta il costo di produzione pro capite che ha un andamento decrescente¹⁸. La curva K_A rappresenta invece il beneficio totale che, dopo un iniziale aumento¹⁹, si riduce da un certo punto in poi a causa dei costi di congestione.

Curve analoghe alla H_A e K_A possono essere tracciate per diversi livelli di offerta del bene. Se ad esempio il livello di offerta del bene aumentasse determinerebbe due nuove curve come la H_B e la K_B .

¹⁸ È dovuto al fatto che l'aumento del numero di persone per le quali viene diviso il costo totale determina una diminuzione del costo pro capite.

¹⁹ L'aumento iniziale del beneficio totale è a tassi decrescenti al crescere della popolazione. L'aggiunta di ogni individuo determina un incremento sempre minore di beneficio e un incremento del costo di congestione.

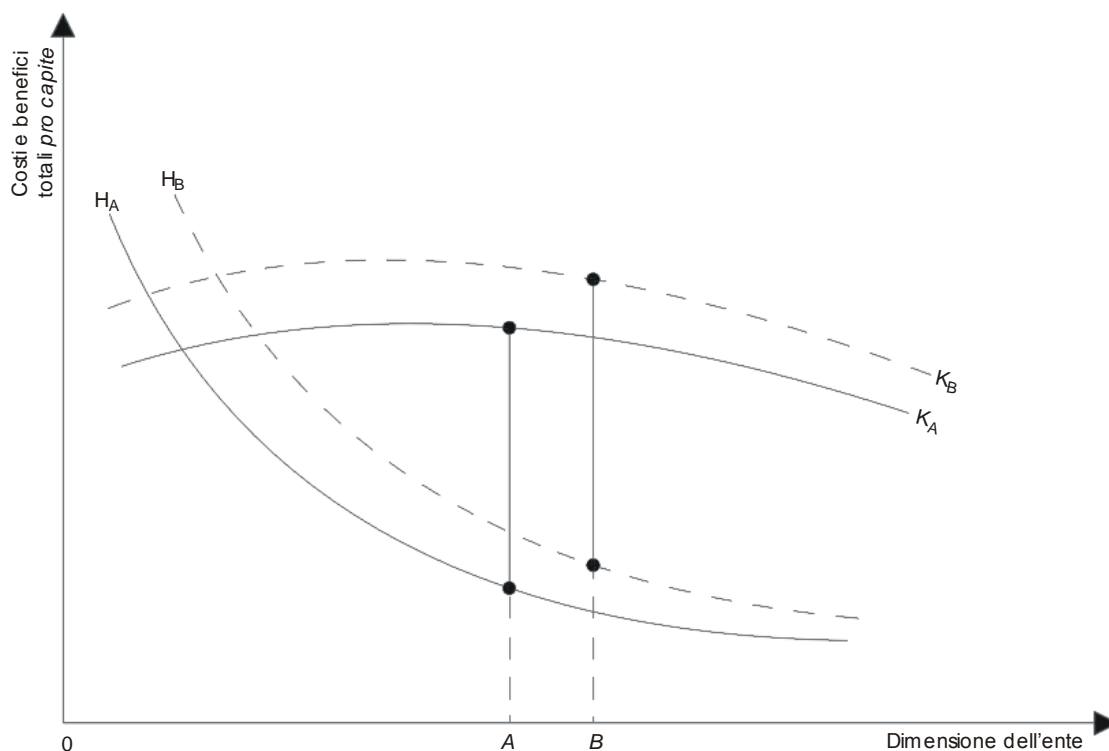


Figura 1.3. Fonte: Liberati (1999)

Se si prende a riferimento il livello di attività A, la dimensione ottimale dell'ente sarà quella corrispondente al punto in cui la distanza tra le curve dei benefici e dei costi totali pro capite è massima. In questo punto le pendenze delle curve H_A e K_A sono uguali, cioè il costo marginale determinato dall'ingresso di un altro individuo è uguale al beneficio marginale che apporta in termini di riduzione del costo pro capite. La dimensione ottimale dell'ente sarà quindi OA.

Vediamo ora quale dovrebbe essere la quantità ottimale di bene da offrire. Nella figura 1.4 è riportata sull'asse delle ascisse la quantità offerta del bene mentre sull'asse delle ordinate abbiamo sempre il beneficio e il costo totale pro capite. La curva H_A , che rappresenta i costi pro capite, ha un andamento crescente dovuto all'aumento della quantità del bene. La curva dei benefici K_A ha un andamento prima crescente e poi inizia a

decreocere²⁰. Anche in questo caso le curve H_A e K_A possono essere tracciate per diverse dimensioni.

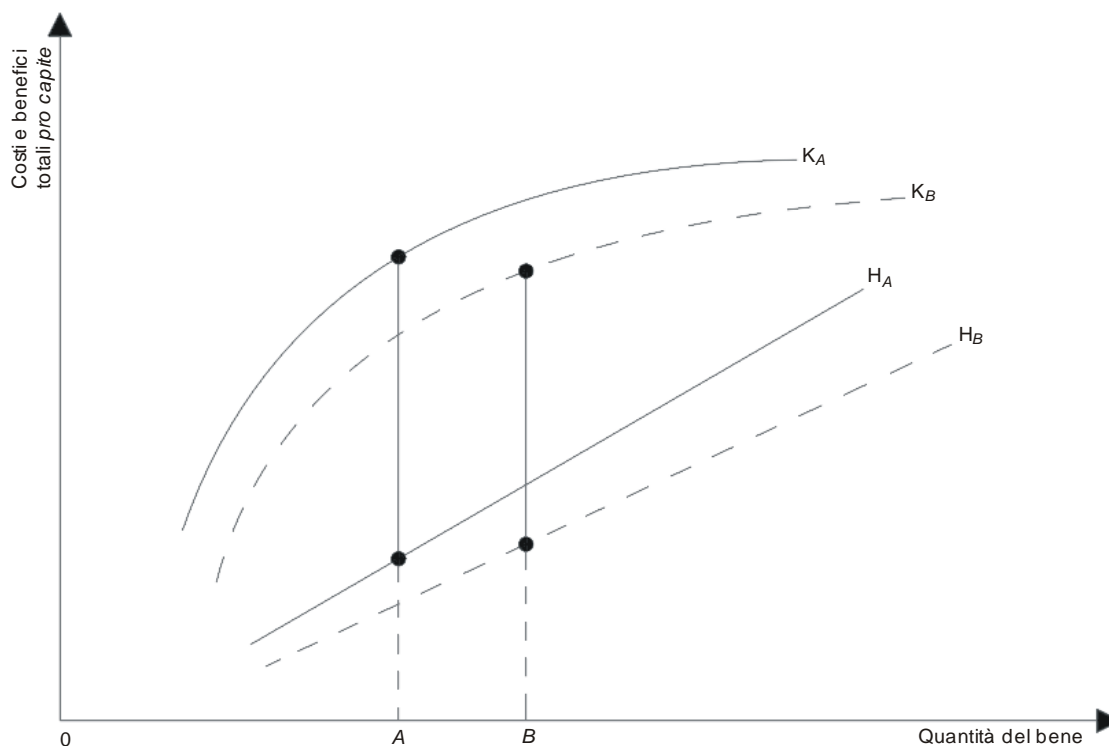


Figura 1.4. Fonte: Liberati (1999)

La quantità ottimale di bene può essere ottenuta, anche in questo caso, trovando il punto nel quale la distanza tra le curve dei costi e le curve dei benefici totali pro capite è massima. Se si assume una dimensione A la quantità ottima del bene sarà OA.

I risultati ottenuti nella figura 1.3 (dimensione ottima dell'ente) e nella figura 1.4 (quantità ottima del bene) possono essere sintetizzate in un terzo grafico: la figura 1.5. Questa rappresentazione ci permette di individuare nel punto G (determinato dall'intersezione della retta N^* e della retta Q^*) la quantità ottimale di bene e la dimensione ottimale del club²¹. La retta N^* riassume le dimensioni ottime ottenute nella figura 1.3 conseguente a

²⁰ I benefici conseguiti dagli individui, al crescere della quantità consumata, decrescono fino a diventare negativi.

²¹ Liberati (1999)

dati livelli di attività, mentre la retta Q^* è la sintesi delle quantità ottimali del bene dovuta a date dimensioni dell'ente ottenuta nella figura 1.4.

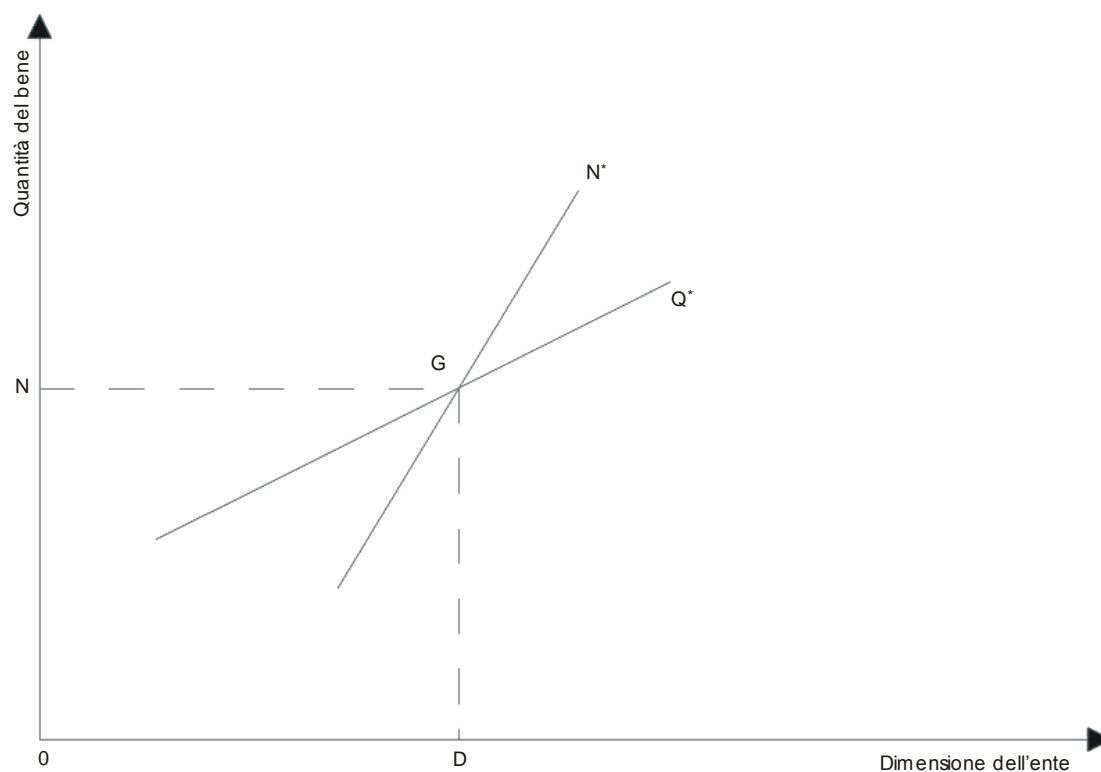


Figura 1.5. Fonte: Liberati (1999)

La Teoria dei club arriva a definire la dimensione ottimale di un ente locale determinando simultaneamente²² sia il livello della popolazione sia quello dell'attività. Va ricordato che questo risultato è raggiunto partendo da quattro assunzioni: la prima è quella dell'*equal sharing*²³, condizione non necessaria per Buchanan²⁴; la seconda è che tutti gli individui siano identici²⁵; la terza assunzione è che il bene in questione deve essere escludibile; infine la quarta assunzione esclude la presenza di economie di scala e di esternalità (non ci sono individui che godono del beneficio senza sopportarne il costo).

²² Bosi (2003)

²³ I membri del club la stessa quantità del bene offerto.

²⁴ Anche se i membri del club non consumassero il bene offerto nella stessa quantità le condizioni della teoria rimarrebbero valide. Ciò che si valuta sono il consumo totale e il numero totale di beneficiari.

²⁵ Se gli individui avessero preferenze diverse rispetto al risultato la Teoria non sarebbe estendibile al gruppo.

1.2.1.3 Il modello di Tiebout

Si è visto come il teorema di Oates spieghi la superiorità²⁶ della soluzione decentrata in due casi: se le preferenze sono omogenee all'interno dello stesso ente locale; se le preferenze sono meno eterogenee di quelle nazionali. Ma quale sarebbe la soluzione se la situazione di partenza fosse quella di una distribuzione di preferenze molto eterogenea anche a livello locale? La risposta a tale quesito è stata formulata da Charles Tiebout²⁷.

Tiebout sviluppa il suo modello partendo dalla constatazione dell'impossibilità di stabilire un meccanismo per determinare la quantità dei beni pubblici nazionali da produrre. Sarà un meccanismo di decisione politica a stabilire l'offerta del bene e, data una sola quantità di bene per tutta la collettività, alcuni rimarranno necessariamente insoddisfatti.

A livello locale invece, si può pensare a un meccanismo analogo al mercato. Anche qui la quantità di bene pubblico (locale) è determinata da un meccanismo politico che lascia insoddisfatta la minoranza ma gli insoddisfatti possono spostarsi verso un'altra giurisdizione nella quale ci sia un'offerta che soddisfi le loro preferenze. Se il voto espresso dal cittadino non è sufficiente a far avvicinare l'offerta del bene alle sue preferenze, il "voto con i piedi"²⁸, cioè il suo spostamento, assicura che la produzione dei beni pubblici locali avvenga in armonia con le preferenze individuali.

“Allo stesso modo in cui osserviamo il consumatore che si dirige verso un negozio privato per comprare i beni di cui abbisogna e i cui prezzi sono fissati, è possibile immaginare lo stesso consumatore nella situazione di camminare in direzione di una giurisdizione locale, in cui i prezzi (le

²⁶ Liberati (1999)

²⁷ C. M. Tiebout, A pure Theory of Local Expenditures, in Journal of Political Economy, ottobre 1956.

²⁸ Brosio, Maggi, Piperno (2003)

imposte) dei servizi forniti sono anch'essi fissati. Entrambe gli spostamenti conducono il consumatore al mercato. In un'economia spaziale il consumatore non può fare a meno di rivelare le proprie preferenze. La mobilità spaziale rappresenta nei confronti dei beni pubblici locali ciò che è l'andar per negozi sul mercato privato"²⁹.

Il modello di Tiebout si basa su una serie di assunzioni piuttosto restrittive:

- vi è una completa mobilità dei consumatori (cittadini) e, tale mobilità, non è vincolata dalla ricerca di un posto di lavoro³⁰;
- vi è una perfetta informazione circa le differenze esistenti fra le diverse giurisdizioni locali, sia per quanto riguarda i beni (servizi prestati) sia per i prezzi (imposte fatte pagare);
- esistono tante giurisdizioni quante sono le diverse preferenze;
- non si verificano esternalità positive o negative nelle varie giurisdizioni;
- i beni e i servizi sono prodotti in condizioni di rendimenti costanti (non si verificano economie di scala).

Le migrazioni assicurano dunque una situazione di equilibrio, ogni ente locale fornisce esattamente l'insieme di beni e servizi applicando un determinato insieme d'imposte. Ogni cittadino è in grado di scegliere il governo locale che soddisfa meglio le sue preferenze.

Le assunzioni dalle quali parte Tiebout rendono il suo modello poco utile a descrivere il comportamento dei residenti in un determinato ente locale, egli stesso lo definisce "estremo". Le svariate critiche al modello vanno dalla stratificazione per livelli di reddito al problema della mobilità legata

²⁹ C. M. Tiebout, A pure Theory of Local Expenditures, in Journal of Political Economy, ottobre 1956, n° 5, p. 422.

³⁰ Quest'assunzione ("eroica") consiste nel fatto che tutti gli individui percepiscano dei redditi in somma fissa (dividendi). Grazie a tale assunto, la mobilità non sarebbe ridotta dall'esigenza di trovare un posto di lavoro nell'ente territoriale di destinazione

al ciclo della vita³¹. Tuttavia, tenendo comunque conto della debolezza empirica³², possiamo sicuramente affermare che in alcuni casi si possono determinare degli spostamenti da un ente locale ad un altro. Si pensi a una grande città (figura 1.6), nella quale sono localizzati la maggior parte dei posti di lavoro, e una serie di piccoli comuni posti nelle sue prossimità con funzioni prevalentemente residenziali.

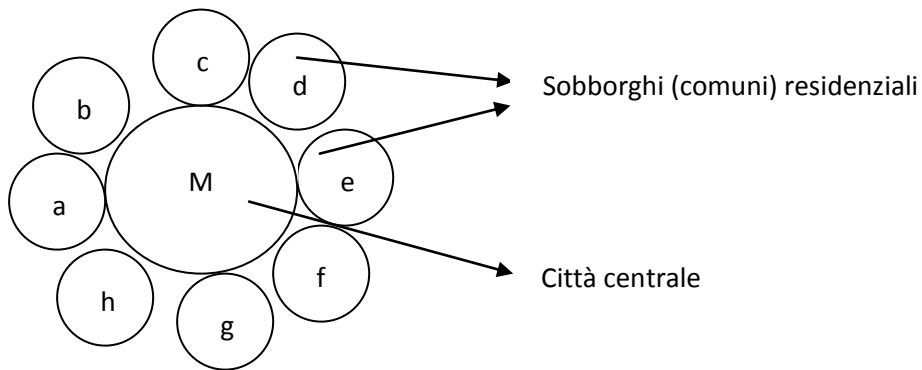


Figura 1.6. Fonte: Brosio, Maggi, Piperno (2003), p. 70, mio adattamento

Un individuo che risiede nell'ente locale "a" e che lavora nella città "M", sarà incentivato a spostarsi in un altro ente locale a seconda dei servizi offerti e in rapporto alle imposte pagate³³. In questo caso la lettura del modello di Tiebout riacquista interesse.

³¹ Gli individui devono essere disposti a cambiare ente locale nelle diverse fasi della loro vita, è infatti molto probabile che le preferenze cambino a seconda dell'età.

³² Nella realtà la principale fonte di reddito è rappresentata dal lavoro. Il lavoro può essere specializzato o non specializzato e i due tipi di lavoro sono sostituti imperfetti. Quindi la localizzazione del lavoro può rappresentare un vincolo allo spostamento. Inoltre, vi sono problemi che riguardano la possibilità di trovare un'abitazione o, ancora, i vincoli di amicizia e parentela possono rappresentare ostacoli ulteriori allo spostamento.

³³ Non devono sussistere vincoli di nessun tipo: costo della nuova abitazione, relazioni interpersonali, etc.

1.2.2 Le teorie alternative

1.2.2.1 Il federalismo competitivo

La teoria economica tradizionale del federalismo fiscale per giustificare l'esistenza di diversi livelli di governo si basa solo sull'eterogeneità di preferenze.

Un contributo successivo alla teoria economica tradizionale ha introdotto un nuovo aspetto per chiarire il vantaggio di una struttura federale (decentrata): il meccanismo concorrenziale. Queste nuove teorie vengono denominate di *federalismo competitivo* proprio per il meccanismo di concorrenza che si può manifestare lungo due dimensioni: una, la concorrenza orizzontale, tra enti locali dello stesso livello (ad esempio due comuni), e una, concorrenza verticale, tra enti di livello inferiore e, generalmente, il governo centrale.

Uno dei primi modelli di federalismo competitivo è quello sviluppato da Buchanan e Brennan³⁴. I due studiosi partono dall'idea di utilizzare la struttura federalista come un mezzo per imporre vincoli allo sfruttamento fiscale da parte degli Stati. Essi assumono che un vincolo costituzionale esplicito che imponga decentramento e dispersione dell'autorità pubblica, possa limitare il potere fiscale dei governi centrali, che si assumono come massimizzatori del gettito fiscale. Queste potenzialità di sfruttamento fiscale variano inversamente al numero degli enti territoriali. Maggiore è il numero degli enti territoriali, minore sarà la possibilità d'intesa tra loro per quanto riguarda l'imposizione fiscale³⁵. Elemento necessario (così come per il modello di Tiebout) è la mobilità degli individui, affinché si verifichi un'effettiva competizione tra enti locali. Tale modello quindi non ci

³⁴ J. M. Buchanan e G. Brennan, *The Power to Tax. The Analytical Foundations of a Fiscal Constitutions*, Cambridge University Press, Cambridge 1980.

³⁵ Liberati (1999)

permette di spiegare l'esistenza di strutture decentrate nei casi in cui la mobilità degli individui sia assente o fortemente ridotta.

È con Salmon³⁶ nel 1987 che la teoria del federalismo competitivo si arricchisce di un nuovo e interessante contributo. Il meccanismo alla base delle società democratiche, afferma Salmon, è la concorrenza tra politici in occasione delle elezioni. I cittadini possono pervenire a un giudizio sull'operato delle classi politiche che si succedono al potere e possono farlo sicuramente meglio (in modo più preciso) nei confronti dei governanti locali. I cittadini/elettori possono fare valutazioni comparative con altri enti locali, innescando un meccanismo di concorrenza orizzontale che (al contrario del modello di Tiebout) non determina spostamenti di residenti da un ente ad un altro, ma incentiva (o sanziona) l'operato della classe politica di un ente con la rielezione o meno. Ad esempio, il sindaco di A che compete con l'opposizione in A deve "guadagnarsi" i voti dei residenti in A che possono però valutare il suo operato comparandolo con l'operato del sindaco di B³⁷. Punto debole del contributo di Salmon è costituito dal fatto che i cittadini devono avere una buona informazione su ciò che fanno, oltre al governo dell'ente di residenza, gli altri governi locali. È comunque interessante notare che si stanno diffondendo pratiche di benchmarking tra le amministrazioni locali, ossia confronti tra le prestazioni raggiunte³⁸.

Infine, per concludere il quadro sul federalismo competitivo, si analizzerà il fenomeno della concorrenza verticale. Nel caso in cui esista una sovrapposizione di competenze tra enti di diverso livello sull'offerta di uno stesso bene pubblico (si pensi alla sanità o ai trasporti), i vari livelli di governo sarebbero indotti a competere per dimostrare la loro efficienza relativa nell'offerta del servizio, cosicché si verrebbe a creare tra loro un

³⁶ P. Salmon, Decentralisation as an incentive scheme, Oxford Review of Economic Policy, n° 3, 1987.

³⁷ Liberati (1999)

³⁸ Bobbio (2002)

conflitto d'interessi. Questa concorrenza avrebbe un ruolo positivo perché, secondo Breton³⁹ e altri studiosi, i cittadini potrebbero assegnare l'offerta del servizio al livello di governo più efficiente. Va sottolineato che in assenza di regole costituzionali precise sulla ripartizione delle competenze, il governo gerarchicamente superiore potrebbe imporre una ripartizione delle competenze ad esso più conveniente rispetto al livello di governo inferiore⁴⁰. Inoltre, la condivisione di competenze nell'erogazione di un servizio può determinare⁴¹ una situazione di confusione che pregiudica l'attribuzione di meriti o responsabilità ai vari enti che hanno agito.

L'importante contributo teorico del federalismo competitivo allo studio del federalismo fiscale ha suscitato critiche riguardo la sua debolezza empirica. Ad esempio si può criticare il concetto stesso di valutazione comparativa nei casi in cui (e sono la maggior parte) gli enti locali siano chiamati a offrire una gamma di beni pubblici anziché uno solo⁴². In questo caso può un individuo fare una valutazione comparativa sensata?

La concorrenza (verticale o orizzontale) per poter essere effettiva richiede inoltre una buona informazione a disposizione dell'individuo per poter operare la valutazione comparativa. Si tratta di una delle critiche mosse anche al modello di Tiebout.

1.2.2.2 Il federalismo di seconda generazione

Un recente apporto, in contrapposizione con la teoria economica tradizionale⁴³, è quello del federalismo di seconda generazione. L'azione

³⁹ A. Breton, Towards a Theory of Competitive Federalism, *European Journal of Political Economy*, n° 3, (1987)

⁴⁰ Liberati (1999)

⁴¹ E, di fatto, determina, nell'ordinamento italiano

⁴² Siano cioè enti multi prodotto

⁴³ Definita appunto come Teoria del federalismo di prima generazione.

del settore pubblico deve rispettare due forme d'incentivi di mercato⁴⁴: la prima consiste nel ricompensare il successo economico per non creare effetti negativi sull'assunzione di rischio e sullo sforzo lavorativo (*state predation*); la seconda riguarda il fallimento economico che deve essere punito per non ridurre l'incentivo a evitare errori e sprechi. Come attuare queste forme d'incentivo?

Secondo Quian⁴⁵ e Weingast⁴⁶ il settore pubblico può attuare queste due forme d'incentivo se esiste un decentramento d'informazione e potere che renda più efficace l'azione dei governi locali e se, questa maggiore efficacia, determina una "concorrenza disciplinante tra enti locali"⁴⁷, cioè stimola il rispetto degli incentivi di mercato da parte degli amministratori locali. Il riferimento di Quian e Weingast è al caso cinese. Qui, secondo gli autori, i governi locali dispongono d'informazioni maggiori rispetto al governo centrale e sono responsabili dell'offerta di beni pubblici ai propri cittadini. In questo modo si limita lo *state predation* e, d'altra parte, non potendo disporre di un ammontare illimitato di risorse, si evita l'esistenza di *soft budget constraints*⁴⁸.

Un esempio più vicino a noi potrebbe essere quello dell'Unione Europea⁴⁹ che attraverso le sue istituzioni ha accentrato poteri che prima erano riservati ai singoli Stati, creando un meccanismo disciplinante e innalzando il prezzo che si dovrebbe pagare per deviare da questo meccanismo⁵⁰.

⁴⁴ Liberati (1999)

⁴⁵ Y. Quian e B. R. Weingast, Federalism as a Commitment to Preserving Market Incentives, *Journal of Economic Perspectives*, n°11, 1997.

⁴⁶ B. R. Weingast, The Economic Role of Political Institutions: Market-Preserving Federalism and Economic Development, *Journal of Law, Economics and Organisation*, n°11, 1995.

⁴⁷ Liberati (1999)

⁴⁸ "Situazione nella quale i vincoli di bilancio tendono ad essere interpretati come *soffici* e si confida nel senso di tolleranza del finanziatore" Giancarlo Pola, *Federalismo Fiscale*, oggi, (2007)

⁴⁹ In questo caso gli Stati hanno deciso di affidare informazione e potere a un organismo sopranazionale anziché a enti di livello inferiore. Si tratta di un caso "al contrario".

⁵⁰ Liberati (1999)

1.2.2.2 Il federalismo funzionale

Il resoconto sulla teoria del decentramento che si è cercato di illustrare si conclude con l'analisi del federalismo funzionale. Secondo questa tipologia organizzativa, l'offerta dei beni pubblici locali non dovrebbe essere determinata in base a livelli di governo diverso ma dovrebbe essere decisa e assegnata a *giurisdizioni funzionali* ognuna delle quali sarebbe responsabile dell'offerta di un bene specifico.

Se la teoria economica tradizionale vedeva una corrispondenza tra giurisdizione economica e giurisdizione politica, la teoria del federalismo funzionale rifiuta questa coincidenza e osserva che l'unico modo per rispettare il principio di corrispondenza fiscale è proprio quello di istituire delle giurisdizioni funzionali.

L'obiettivo è quello di ricostituire le condizioni di applicazione del principio di equivalenza fiscale⁵¹ a partire da singoli beni o servizi pubblici locali, sovrapponendo delle giurisdizioni funzionali alla struttura degli enti locali esistenti. La creazione di giurisdizioni funzionali sta assumendo una rilevanza sempre maggiore. Casella e Frey hanno rilevato⁵² la diffusione, negli Stati Uniti, di *special districts*, in particolare nelle aree metropolitane. Anche in Europa si possono ravvisare casi di giurisdizioni funzionali: in Svizzera sono presenti giurisdizioni funzionali per l'offerta di acqua, gas, elettricità, raccolta rifiuti; in Francia e in Germania si diffondono strutture in parte assimilabili alle giurisdizioni funzionali.

⁵¹ Liberati (1999)

⁵² A. Casella e B. S. Frey, *Federalism and Clubs: towards an economic theory of overlapping political jurisdictions*, *European Economic Review*, n°36, 1992.

La soluzione del federalismo funzionale dunque prevede la fruizione di un particolare bene pubblico locale da parte di ciascun individuo a prescindere dalla comunità locale in cui risiede. L'impianto teorico del federalismo funzionale appare ancora carente e richiede ulteriori affinamenti⁵³. Permangono rilevanti vincoli politico istituzionali che impongono dei limiti alla creazione di nuove giurisdizioni o anche alla modifica dei confini e delle competenze di quelle già esistenti.

⁵³ Rebbia (1998)

Capitolo 2

La finanza locale

2.1 Le forme di finanziamento possibili

Lo svolgimento di attività da parte degli enti inferiori di governo comporta che ad essi siano assegnate delle risorse. Queste risorse provengono principalmente da due fonti: imposte e sussidi⁵⁴. Vi sono poi molti altri strumenti di finanziamento come le tariffe e le entrate da controprestazione, il debito, i redditi che provengono dal patrimonio di proprietà dei governi locali, le donazioni, le sanzioni amministrative, le alienazioni. Per la loro rilevanza, in questo lavoro si analizzeranno le imposte, le tariffe e le entrate da controprestazione e i trasferimenti. Queste tre tipologie di finanziamento costituiscono la fonte di entrata principale dei governi locali dei paesi industrializzati⁵⁵.

2.1.1 Tributi

I tributi possono essere assegnati agli enti periferici secondo due modalità: la separazione delle fonti e il riparto delle fonti. Nel primo caso gli enti subcentrali possono istituire tributi propri definendo autonomamente sia la

⁵⁴ Trasferimenti forniti da livelli di governo superiore.

⁵⁵ Brosio, Maggi, Piperno (2003)

base imponibile sia la struttura delle aliquote⁵⁶. Col regime del riparto delle fonti l'ente periferico partecipa alle imposte gestite dal governo centrale. In questo caso l'autonomia degli enti locali è più limitata rispetto al primo regime e può assumere tre diverse forme: l'ente locale può applicare una percentuale aggiuntiva al debito d'imposta di ciascun individuo nei confronti del governo centrale, in questo caso si parla di *addizionale*; l'ente locale può applicare un'aliquota propria alla base imponibile di un tributo del governo centrale istituendo una *sovrimposta*; infine possono esserci delle *compartecipazioni*, ossia dei trasferimenti di una parte dell'imposta del governo centrale agli enti locali sulla base di alcuni indicatori⁵⁷. Le compartecipazioni costituiscono lo strumento che tendenzialmente ha il minor grado di autonomia⁵⁸. Anche le addizionali e le sovrimposte, a differenza dei tributi propri, non determinano un rilevante grado di autonomia per gli enti locali. Talvolta tale autonomia non esiste proprio⁵⁹, essendo la legge nazionale a stabilire le possibilità di definizione delle aliquote.

Secondo la teoria economica tradizionale del federalismo fiscale, i tributi locali dovrebbero essere adottati in un'ottica di controprestazione tra servizi pubblici erogati e forme di finanziamento. Una parte consistente dei servizi locali è divisibile (trasporti urbani, raccolta rifiuti, fornitura di acqua, gas, elettricità) e si possono quindi applicare, come si vedrà in seguito, prezzi pubblici e tariffe⁶⁰. Vi sono poi dei servizi, come la scuola, i quali, per la loro natura, vengono finanziati attraverso tasse.

Esistono infine dei servizi pubblici locali che presentano il carattere dell'indivisibilità dei vantaggi (si pensi alla pulizia, all'illuminazione, alla viabilità) per le quali pare appropriato fare riferimento alle imposte.

⁵⁶ Permangono dei limiti fissati dal governo nazionale rispetto alla definizione delle basi imponibili e del livello (minimo o massimo) delle aliquote.

⁵⁷ Generalmente si fa riferimento al gettito prelevato nel territorio dell'ente locale.

⁵⁸ Liberati (1999)

⁵⁹ Rosen (2003)

⁶⁰ Bosi (2006)

Questa distinzione tra tariffe (e prezzi pubblici), tasse e imposte è fondamentale per la comprensione del metodo di finanziamento e della natura del bene pubblico locale. Spesso si sente erroneamente parlare di imposte o di tasse per qualificare la stessa tipologia di prelievo. In realtà le tasse si differenziano dall'imposta perché la prestazione pecuniaria in cui consistono è collegata a una specifica prestazione da parte dell'ente pubblico e al vantaggio che il singolo trae da quest'ultima⁶¹.

2.1.1.1 I criteri per l'assegnazione delle imposte

Sono stati molteplici i tentativi per risolvere il problema di scegliere opportunamente le imposte da assegnare agli enti locali. La soluzione più considerata è stata quella di Musgrave⁶² che ha formulato una serie di principi riassumibili in cinque punti⁶³. Va tenuto conto del fatto che lo studio di Musgrave risente del tempo in cui è stato pensato, nel quale era prevalente, fra politici e studiosi, il favore verso la centralizzazione delle imposte⁶⁴.

Principio 1. Le imposte collegate alla stabilizzazione dell'economia o a fini redistributivi debbono essere riservate al governo centrale.

Principio 2. I governi locali dovrebbero amministrare imposte basate prevalentemente sul principio del beneficio; cioè forme di pagamento che corrispondano al beneficio della spesa.

Principio 3. Le imposte su beni e fattori dotati di forte mobilità sono di competenza centrale, mentre possono essere lasciate alla competenza dei

⁶¹ Nuovo dizionario di banca borsa e finanza.

⁶² Musgrave R., Who Should Tax, where and what, in Tax assignment in Federal Countries, 1983.

⁶³ Liberati (1999)

⁶⁴ Brosio, Maggi, Piperno (2003)

governi locali quelle su fattori immobili. Questo per non dare luogo a fenomeni di inefficiente mobilità dei fattori o di competizione fiscale⁶⁵.

Principio 4. Le imposte assegnate agli enti locali dovrebbero avere basi imponibili distribuite in maniera uniforme sul territorio nazionale, cioè non si devono verificare eccessive sperequazioni.

Principio 5. I soggetti passivi d'imposta devono essere in grado d'influenzare la politica di spesa dell'ente locale. Si deve evitare che si verifichino casi di tassazione senza rappresentanza (*taxation without representation*).

I principi sopra elencati costituiscono solo un quadro sintetico dei requisiti che una buona imposta locale dovrebbe soddisfare⁶⁶. E va altresì sottolineato che non esistono imposte locali che soddisfino contemporaneamente e completamente tutti i requisiti, un'imposta locale di questo tipo sarebbe un idealtipo (nel senso Weberiano). Si potrà però valutare per ogni imposta il grado di attinenza al principio considerato, arrivando così ad esprimere un giudizio circa l'opportunità o meno d'istituire quell'imposta a livello locale.

2.1.2 Tariffe e entrate da controprestazione

L'aumento della frazione di spesa locale finanziata con entrate e prezzi, basati sul principio della controprestazione, è una tendenza recente e comune a quasi tutti i paesi industrializzati⁶⁷. Come si è detto precedentemente, molti dei servizi forniti dagli enti locali si prestano a

⁶⁵ Un fenomeno di competizione fiscale sussiste quando un ente locale cerca di attrarre base imponibile nel suo territorio riducendo le aliquote. Questa "corsa" al ribasso può portare ad un livello talmente basso delle aliquote da non permettere un'offerta soddisfacente dei beni pubblici locali.

⁶⁶ Liberati (1999)

⁶⁷ Brosio, Maggi, Piperno (2003)

questo tipo di finanziamento, essendo appropriabili individualmente nelle quantità desiderate dai consumatori.

L'elemento distintivo delle entrate tariffarie⁶⁸ è quello di essere dei pagamenti non obbligatori e di essere chiaramente collegati alla fornitura di uno specifico servizio. Si differenziano dalle entrate tributarie proprio perché queste ultime sono pagamenti obbligatori rispetto ai quali non corrisponde la fornitura di alcun servizio specifico. Tuttavia non sempre è agevole la distinzione tra imposte e tariffe, si pensi a quando i benefici del servizio fornito non sono chiaramente attribuibili al pagatore, oppure ai casi in cui la tariffa è molto superiore al costo di produzione del servizio. Le tariffe contengono un sussidio, o un'imposta, per incoraggiare, o scoraggiare, il consumo del servizio a cui sono applicate. Nel primo caso, quando la tariffa è minore della somma dei costi necessari per erogare il servizio, l'obiettivo è quello di incentivare l'uso di quel servizio (si pensi al trasporto pubblico). Quando invece la tariffa è maggiore rispetto al costo del servizio contiene un disincentivo al consumo di quel servizio (il principio è quello della *congestion tax*).

Dal punto di vista economico, l'utilizzo delle tariffe permette ai cittadini di segnalare le quantità desiderate dei vari beni e la loro qualità senza l'intermediazione e la discrezionalità dei politici⁶⁹. Inoltre i consumatori dei servizi pubblici possono ridurre la domanda o spostarla verso l'offerta dei privati (nel caso in cui questa esista) determinando in questo modo una distribuzione più efficiente di risorse tra pubblico e privato. Infine, il fatto di dover pagare⁷⁰ incentiva i cittadini ad esprimere pareri e recriminazioni nel caso considerino la politica di offerta insoddisfacente. Lo strumento

⁶⁸ Possono essere distinte in: prezzi quasi privati, cioè pagamenti volontari a fronte di acquisti di beni e servizi forniti dal settore pubblico (come ad esempio le tariffe applicate per il consumo di acqua); e prezzi pubblici, anch'essi pagamenti di natura volontaria che contengono in più un sussidio (o un'imposta) per incoraggiarne (o scoraggiarne) il consumo (si pensi ai trasporti pubblici).

⁶⁹ Brosio, Maggi, Piperno (2003)

⁷⁰ La fruizione del servizio, lo ricordiamo, è direttamente e proporzionalmente collegata al corrispettivo pagato

delle tariffe per finanziare i servizi locali non è immune a svantaggi. Possono essere menzionati tre punti che sintetizzano i problemi dovuti alla diffusione di tale strumento:

- I costi di raccolta e di amministrazione delle tariffe possono essere così alti da renderne inefficiente l'uso;
- Ci sono dei servizi il cui consumo determina rilevanti economie esterne⁷¹. Se non si applicassero delle tariffe “sottocosto” si ridurrebbe considerevolmente la domanda, con l'effetto di generare problemi dovuti all'assenza (o alla riduzione) del servizio⁷²;
- Gli utenti (clienti) devono poter esercitare l'opzione *exit*. Deve esserci una pluralità di soggetti che offrono il servizio in questione e che abbiano autonomia d'azione⁷³.

A questi svantaggi si deve aggiungere un quarto punto. Una buona politica di aumento generalizzato della controprestazione richiede interventi compensativi a favore dei meno abbienti. Se ciò non avvenisse, lo strumento della controprestazione non sarebbe compatibile con la logica dell'esistenza di (quasi) tutto l'intervento pubblico.

2.1.2 I trasferimenti da altri livelli di governo

Si analizzeranno ora i sussidi (trasferimenti) dal governo centrale, una fonte di entrata molto importante per i governi locali. Nella classificazione dei vari tipi di trasferimenti, la prima distinzione da fare è quella fra trasferimenti vincolati e trasferimenti non vincolati. Nei primi il soggetto erogatore specifica le finalità per le quali l'ente che riceve il trasferimento

⁷¹ Si prenda il caso dei trasporti pubblici: il cui consumo produce fortissime esternalità.

⁷² Sempre nel caso del trasporto pubblico, si genererebbero incredibili intasamenti del traffico con costi sociali elevatissimi.

⁷³ Nel caso del trasporto pubblico locale non sussiste tale possibilità. Quale città italiana ha più di un'azienda di trasporto locale?

può utilizzarlo; i secondi sono invece impiegati dagli enti che li ricevono in piena autonomia.

Queste due tipologie di trasferimenti possono a loro volta differenziarsi in: condizionati⁷⁴ o in somma fissa⁷⁵.

I trasferimenti vincolati condizionati determinano una situazione in cui più l'ente locale spende sul bene o servizio, maggiore sarà, in valore assoluto, il trasferimento ricevuto⁷⁶. Se il governo centrale non pone nessun limite assoluto il trasferimento si dice aperto. Se invece il governo centrale decide di porre un limite, indicando un tetto massimo, allora il trasferimento si dice chiuso⁷⁷.

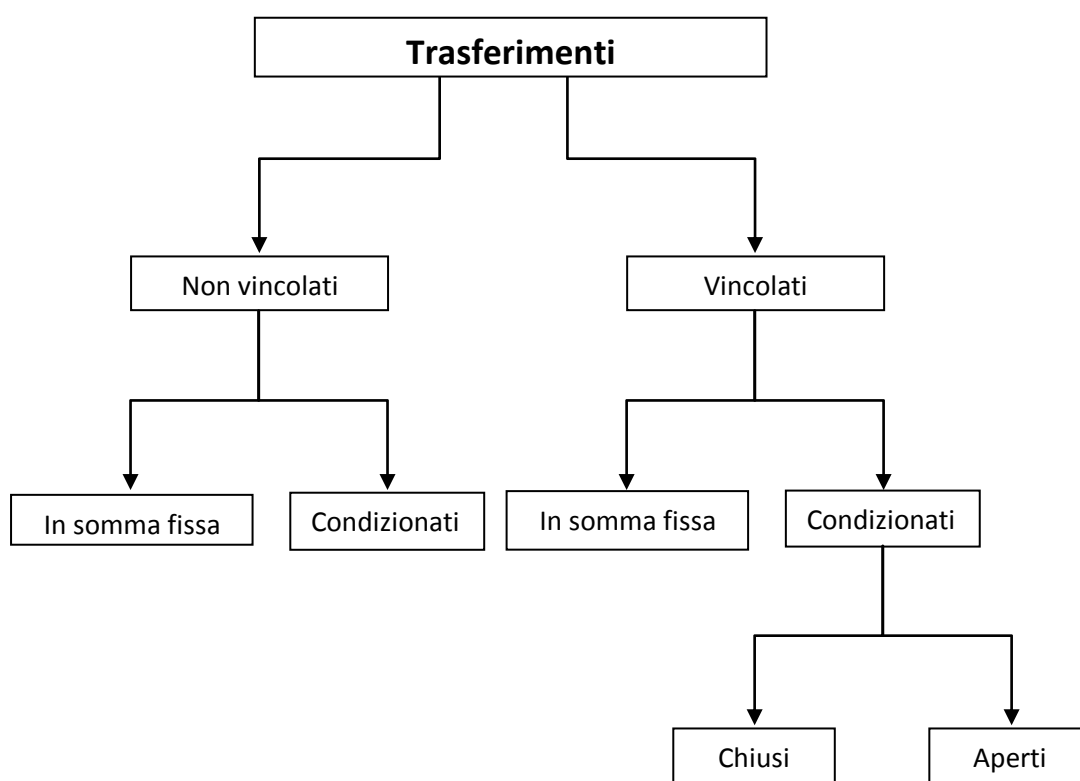


Figura 2.1. Fonte: Liberati (1999)

⁷⁴ Sono condizionati quei trasferimenti che dipendono dal livello preesistente di risorse a disposizione dell'ente locale che li riceve (nel caso dei trasferimenti non vincolati) o che dipendono dalla spesa sul bene o servizio specifico effettuata dal governo locale che li riceve (nel caso dei trasferimenti vincolati).

⁷⁵ In questo caso l'ammontare dei trasferimenti è indipendente dalle caratteristiche dell'ente che lo riceve, o dalle sue dimensioni, o dal suo comportamento.

⁷⁶ Ad esempio il governo centrale può stabilire un trasferimento vincolato condizionato del 20% per l'istruzione scolastica. In questo caso per ogni 100 euro spese dall'ente locale sull'istruzione, esso riceverà un trasferimento pari a 20 euro.

⁷⁷ Liberati (1999)

2.1.3.1 Gli effetti dei trasferimenti

Le diverse tipologie di trasferimenti determinano diversi effetti sul comportamento dell'ente locale. Si analizzeranno di seguito le spiegazioni sugli effetti dei trasferimenti della teoria classica⁷⁸, secondo la quale le preferenze dei residenti dell'ente locale rivestono un ruolo chiave nell'utilizzo dei trasferimenti erogati. Le principali assunzioni della teoria classica dei trasferimenti intergovernativi sono le seguenti: la possibilità di sintetizzare in una curva d'indifferenza le preferenze dei residenti⁷⁹; i benefici del finanziamento ricadono nel solo ente locale cui erano indirizzati; il comportamento delle altre giurisdizioni non influenza il comportamento dell'ente locale che riceve il finanziamento. Il caso più semplice, quello di un trasferimento non vincolato in somma fissa, è illustrato nella figura 2.2.

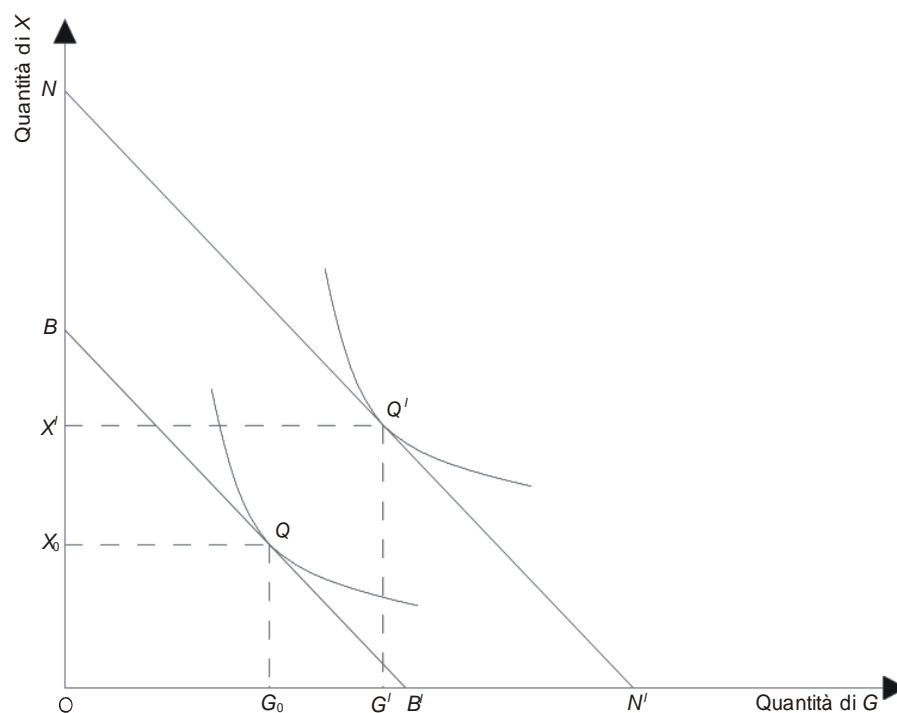


Figura 2.2 Fonte: Liberati (1999)

⁷⁸ La teoria classica discende direttamente dalle assunzioni della teoria tradizionale del federalismo fiscale.

⁷⁹ L'impiego di questa curva rappresentativa o "sociale" richiede che i trasferimenti non abbiano effetti redistributivi sui residenti. In questo modo è garantita la stabilità delle curve d'indifferenza.

Sull'asse delle ascisse è riportata la quantità di un dato bene pubblico G e sull'asse delle ordinate tutti gli altri beni che possono essere prodotti nell'ente locale. La retta BB' è il vincolo di bilancio dell'ente locale, che consente diverse combinazioni del bene pubblico e del bene composito⁸⁰. Tra queste combinazioni possibili, l'ente locale sceglierà quella corrispondente al punto di tangenza tra il vincolo di bilancio e la curva d'indifferenza, nel nostro caso il punto Q , a cui corrisponde una quantità OG_0 di bene pubblico e OX_0 di bene composito⁸¹.

Un trasferimento non vincolato in somma fissa determina un nuovo vincolo di bilancio NN' , parallelo a BB' , dovuto all'aumento di disponibilità dell'ente locale⁸². Assumendo che entrambi i beni siano beni normali⁸³, poiché i trasferimenti sono senza vincolo di destinazione, l'ente destinerà il trasferimento in parte all'aumento della quantità del bene pubblico G , in parte all'aumento della quantità del bene composito X . Il nuovo punto d'equilibrio potrà perciò corrispondere al punto Q' con maggiore quantità del bene G (G') e del bene X (X').

Si analizzerà ora l'effetto comparato di un sussidio non vincolato in somma fissa e di uno vincolato in somma fissa della stessa somma di quello non vincolato. Si veda la figura 2.3 dove, come nella figura 2.2, il trasferimento non vincolato sposta il vincolo di bilancio iniziale BB' nella posizione NN' .

Se invece il sussidio è vincolato in somma fissa e dello stesso ammontare, la nuova retta di bilancio sarà la spezzata BEN' . Questo perché il governo

⁸⁰ Liberati (1999)

⁸¹ Come si diceva sopra, si tratta di tutti gli altri beni, pubblici e privati, che possono essere prodotti nell'ente locale e che, per semplicità, si considerano come un unico bene.

⁸² Lo spostamento parallelo indica che il trasferimento determina un effetto reddito ma non un effetto sostituzione, ovvero non altera il prezzo relativo del bene pubblico G rispetto al bene composito X .

⁸³ Si definiscono *beni normali* quelli per i quali esiste una relazione positiva fra variazione della domanda e variazione del reddito monetario che l'ha indotta (a parità di prezzi dei beni).

centrale (o comunque chi eroga il trasferimento) obbliga l'ente locale (chi riceve il trasferimento) a produrre una quantità minima del bene G^{84} . Ci sarà quindi una parte della nuova retta di bilancio (NE) che è percorribile se il trasferimento non è vincolato, ma non è percorribile se il trasferimento è vincolato.

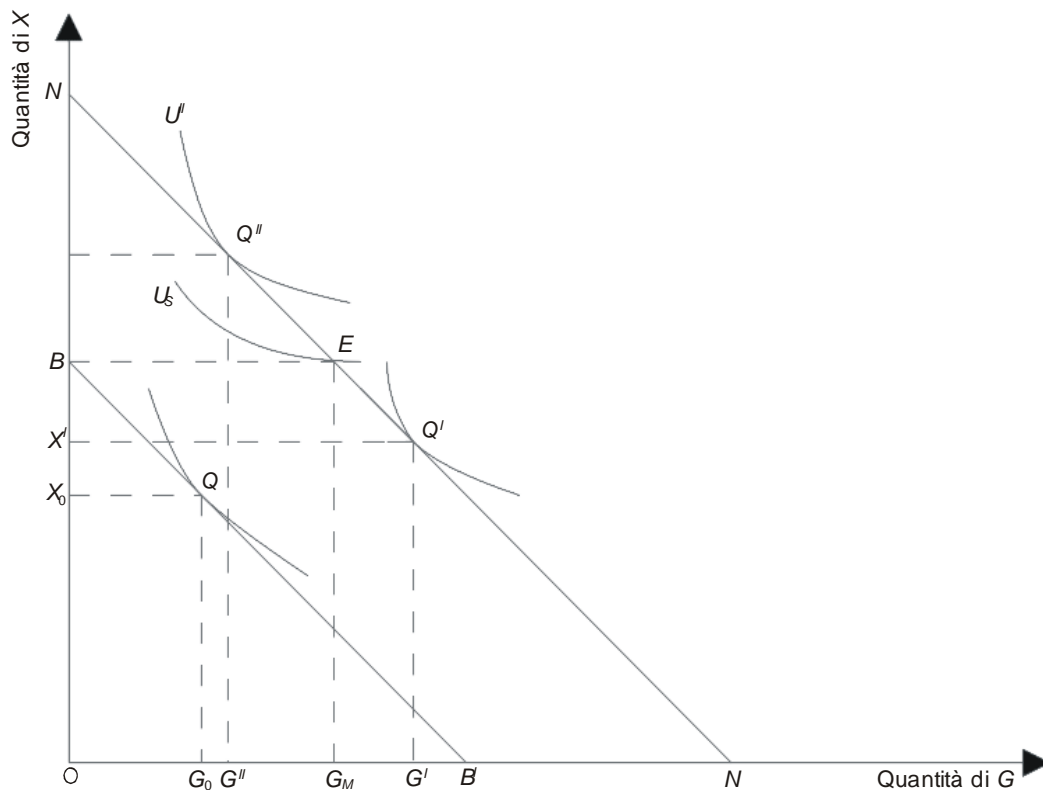


Figura 2.3 Fonte: Liberati (1999)

L'effetto determinato dall'introduzione di un trasferimento vincolato in somma fissa (rispetto a quello non vincolato) sta nel fatto che le possibilità di azione dell'ente locale si restringono. Tuttavia l'equilibrio potrebbe essere lo stesso in entrambi i casi. Tutto dipende dalla posizione delle curve d'indifferenza. Se l'equilibrio si trova a destra della quantità minima OG_M , per esempio in Q' , le due tipologie di trasferimenti hanno esattamente lo stesso effetto. Se però il punto d'equilibrio dopo il trasferimento si trova a

⁸⁴ Liberati (1999)

sinistra della quantità OG_M , i due tipi di trasferimento determinerebbero due effetti diversi: nel caso del trasferimento non vincolato il nuovo punto d'equilibrio sarebbe Q'' , nel caso del trasferimento vincolato la curva d'indifferenza potrebbe essere la U_S e determinare l'equilibrio nel punto E. Quindi se il governo centrale decide di erogare un trasferimento vincolato, al posto di quello generico, l'ente locale sopporta una perdita di benessere dovuta al livello più basso della curva d'indifferenza U_S rispetto alla curva U'' e il nuovo equilibrio non sarà ottimale⁸⁵.

E se il trasferimento fosse vincolato e condizionato quali effetti avrebbe? Questa tipologia di trasferimenti può essere considerata come una sorta di partecipazione del governo centrale alla spesa dell'ente locale. Si veda la figura 2.4 per l'analisi grafica degli effetti.

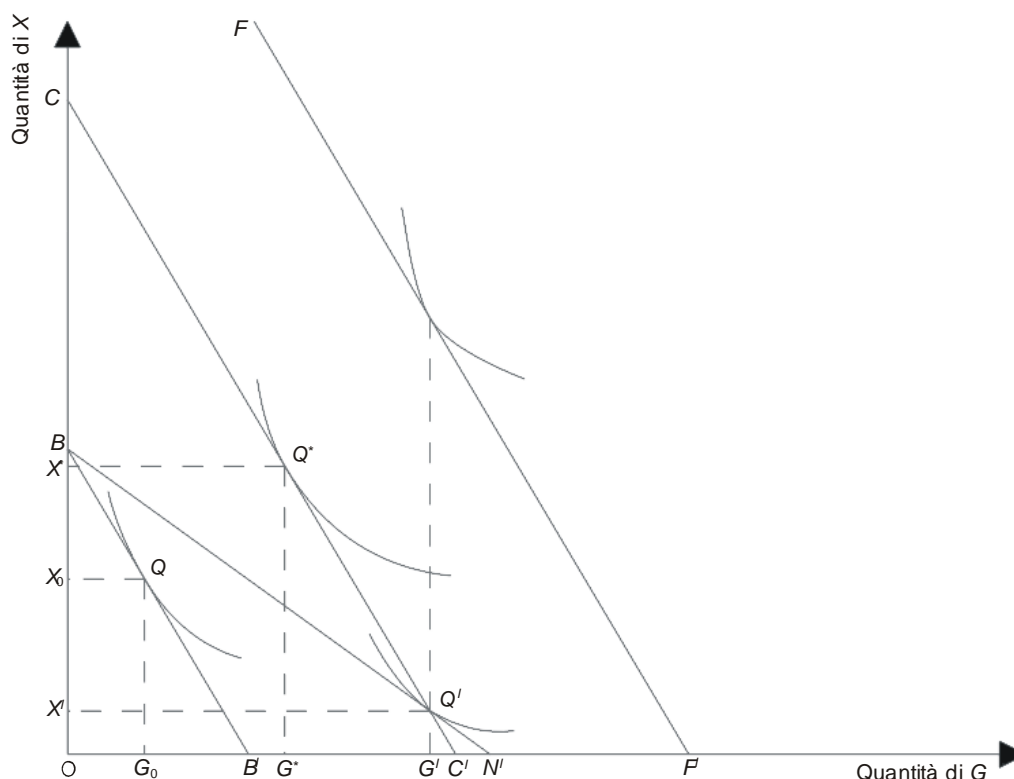


Figura 2.4 Fonte: Liberati (1999)

⁸⁵ La curva d'indifferenza U_S interseca e non tangente la retta di bilancio.

Il trasferimento vincolato condizionato determina una riduzione della pendenza del vincolo di bilancio (da BB' a BN'), causando uno spostamento del punto d'equilibrio da Q a Q' . Questa categoria di trasferimenti provoca sia un effetto reddito sia un effetto sostituzione. Perché?

Al nuovo punto d'equilibrio (Q') corrisponde una quantità maggiore del bene pubblico G (OG') e una quantità minore del bene composito X ⁸⁶.

Ora, per valutare i diversi effetti di un trasferimento condizionato, anziché in somma fissa, sovrapponiamo (sempre nella figura 2.4) la retta di bilancio CC' come se si fosse utilizzato un trasferimento generico tale da garantire comunque una quantità OG' di bene pubblico. Si noti che il nuovo equilibrio (Q^*) è il risultato del solo operare dell'effetto reddito⁸⁷. Dall'analisi comparata si possono trarre tre punti conclusivi: il primo è che il trasferimento in somma fissa non farebbe scegliere all'ente locale una quantità OG' ma una quantità minore (OG^*); il secondo punto è che il benessere dell'ente locale è maggiore col trasferimento in somma fissa⁸⁸; infine si noti che, se il governo centrale volesse garantire l'offerta OG' con un trasferimento in somma fissa anziché condizionato, l'impiego del primo dovrebbe essere molto superiore a quello del trasferimento condizionato come risulta graficamente dalla retta FF' .

Si analizzeranno ora gli effetti di un trasferimento condizionato chiuso, illustrati nella figura 2.5. Dopo un trasferimento vincolato condizionato aperto il punto d'equilibrio sarà Q' . Se al trasferimento fosse posto un tetto, da parte del governo centrale, pari a $B'T'$, il nuovo vincolo di bilancio sarebbe la spezzata BTT' .

⁸⁶ La diminuzione della quantità di X è determinata dall'effetto sostituzione. A seguito del trasferimento vincolato condizionato, il prezzo di x è diventato, relativamente, più alto.

⁸⁷ Liberati (1999)

⁸⁸ Questo perché il trasferimento condizionato altera il prezzo relativo dei beni.

passivo nella realizzazione dei desideri degli elettori⁹¹, dal momento che perseguono la massimizzazione del benessere della comunità.

Una conseguenza diretta della regola dell'elettore mediano⁹² è che l'aumento del reddito della collettività locale determina lo stesso impatto sulla spesa pubblica dell'ottenimento di un trasferimento non vincolato di ugual importo. In realtà le cose vanno diversamente. Negli Stati Uniti l'osservazione empirica ha mostrato che un trasferimento al governo locale si traduce in un aumento della spesa pubblica maggiore rispetto a quello che si sarebbe determinato incrementando il reddito della collettività⁹³. In particolare si è osservato che un aumento dei redditi privati di 100 dollari comporta un aumento della spesa pubblica locale di 5/10 dollari, mentre un trasferimento al governo locale di 100 dollari si traduce in un aumento di spesa pubblica locale di oltre 40 dollari⁹⁴. Questo fenomeno prende il nome di *flypaper effect* (effetto carta moschicida) in quanto le risorse trasferite ad un ente locale tendono a fermarsi nel primo posto in cui "atterrano"⁹⁵.

Questo effetto, in contrasto con quanto previsto dalla teoria tradizionale, si basa su due concetti: quello dell'illusione fiscale e quello di burocrati come massimizzatori del bilancio pubblico.

Gli amministratori sono incentivati a "nascondere"⁹⁶ i trasferimenti che ricevono dal centro. Così facendo possono indurre i cittadini a richiedere o ad accettare un livello di spesa pubblica più elevato di quello che avrebbero desiderato se avessero conosciuto i reali vincoli di bilancio del governo locale. Il *flypaper effect* spiega in che modo i governi locali possono spingere la spesa pubblica oltre il livello desiderato dalla collettività.

⁹¹ Rosen (2003)

⁹² L'elettore mediano è l'individuo le cui preferenze occupano la posizione intermedia tra quelle di tutto il gruppo, cioè metà dei votanti preferirà una quantità maggiore rispetto al votante mediano e l'altra metà dei votanti vorrà una quantità minore.

⁹³ Nel caso specifico rispetto a una diminuzione di imposte sui residenti di pari ammontare.

⁹⁴ Brosio, Maggi, Piperno (2003)

⁹⁵ Brosio, Maggi, Piperno (2003)

⁹⁶ Non informare i cittadini

Si Terminerà questa breve analisi dei trasferimenti intergovernativi cercando d'individuare le ragioni che ne giustificano l'impiego.

Possono essere sintetizzate in quattro punti:

- La correzione delle esternalità;
- La promozione degli interessi del governo centrale⁹⁷;
- Correzione di squilibri verticali⁹⁸;
- Correzione di squilibri orizzontali. Lo strumento è quello dei trasferimenti perequativi che dovrebbero appunto livellare, eguagliare rispetto a una determinata definizione di equità orizzontale⁹⁹.

⁹⁷ Nel caso in cui il governo centrale voglia condizionare il consumo o la produzione (il caso dell'istruzione scolastica) oppure quando il governo centrale voglia garantire su tutto il territorio nazionale un livello minimo di servizio (si pensi al servizio sanitario)

⁹⁸ Il governo centrale compensa con trasferimenti la differenza tra spese ed entrate in ciascun ente locale

⁹⁹ Si tratta di stabilire cosa s'intende per equità orizzontale. Ci si deve riferire agli individui o agli enti locali?

2.2 La finanza delle province

I compiti delle province sono oggi concentrati nel campo della pianificazione territoriale e nei settori dell'ambiente, dei trasporti, del mercato del lavoro e dell'istruzione professionale. Queste competenze per essere concretamente svolte richiedono un intervento legislativo statale e, soprattutto, regionale¹⁰⁰.

Le province amministrano risorse pari a circa un ottavo di quelle comunali (2000)¹⁰¹, occupano quindi un ruolo relativamente modesto dal punto di vista finanziario.

Prima di vedere come sono finanziate, occorre far cenno a un dibattito che per anni ha riguardato le province, e che oggi riemerge con forza¹⁰². Da qualche tempo si parla della soppressione delle province, considerate come enti inutili. Tuttavia, un ente per lungo tempo considerato inutile perché privo di un chiaro ruolo continua a essere mantenuto e ne viene addirittura aumentato il numero¹⁰³. Il motivo di questa incoerenza risiede nel fatto che la provincia è sempre stata l'unità principe del decentramento dell'amministrazione statale¹⁰⁴ e, in particolar modo, del ministero dell'interno da cui dipendono questure e prefetture. Queste ultime hanno visto diminuire in modo consistente le proprie funzioni, ma conservano ruolo politico e prestigio.

La finanza provinciale ha subito radicali modifiche negli ultimi anni. Nello specifico:

¹⁰⁰ Le regioni possono delegare funzioni proprie alle province e, recentemente, stanno valorizzando maggiormente il ruolo di questi enti.

¹⁰¹ Brosio, Maggi, Piperno (2003)

¹⁰² Il tema dell'abolizione delle province è entrato a far parte della campagna elettorale per le elezioni politiche del 13 e 14 aprile 2008.

¹⁰³ Le province italiane sono oggi 110. Solo nella regione Sardegna sono raddoppiate passando da 4 a 8 nel 2005

¹⁰⁴ Ad esempio il ministero della pubblica istruzione è articolato in provveditorati che sono provinciali; quello dei trasporti nei vari uffici della motorizzazione, che sono provinciali; ecc.

- Nel 1997 il d.lgs. n°446 ha attribuito alle province il gettito d'imposta sulle assicurazioni per la responsabilità civile derivante dalla circolazione dei veicoli a motore. Con lo stesso decreto è stata introdotta l'imposta provinciale di trascrizione¹⁰⁵;
- Nel 1999 la L. n°133 ha incrementato l'aliquota dell'addizionale provinciale sul consumo di energia elettrica, per qualsiasi uso¹⁰⁶, da 11,5 Lire a 18 Lire per ogni kWh di consumo, con la facoltà d'incrementarla fino a 22 Lire per kWh;
- La stessa L. n°133 ha istituito l'addizionale IRPEF con aliquota fissa¹⁰⁷, anche se tale compartecipazione non è ancora entrata in vigore;
- Oltre alle imposte di cui sopra le province dispongono delle entrate provenienti dal tributo provinciale per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione e igiene dell'ambiente e dalla tassa per l'occupazione degli spazi e delle aree pubbliche.

Il risultato, determinato dalle riforme che la finanza provinciale ha subito, è stato una crescita dell'autonomia tributaria e la riduzione del peso dei trasferimenti dello Stato.

2.3 La finanza dei comuni

Organo di governo a vocazione universale, il comune ha competenze che riguardano tutti gli aspetti collettivi della vita sociale¹⁰⁸. I comuni italiani sono oggi 8101, si occupano di polizia locale, traffico, sorveglianza degli esercizi pubblici e commerciali, fornitura d'acqua, illuminazione, raccolta

¹⁰⁵ Che ha sostituito l'imposta erariale di trascrizione (IET) e l'addizionale provinciale (APIET)

¹⁰⁶ In locali diversi dalle abitazioni

¹⁰⁷ Da determinarsi con decreto del Ministro dell'economia di concerto col Ministro dell'interno, e da emanare entro il 15 dicembre dell'anno precedente a quello d'istituzione.

¹⁰⁸ Brosio, Maggi, Piperno (2003)

rifiuti, trasporti, edilizia abitativa, cultura. Il potere dei comuni va dunque dagli interventi nel campo dell'assetto e della gestione del territorio, dei servizi alla persona per arrivare agli interventi per lo sviluppo economico e delle attività produttive. Tuttavia, il campo effettivo di azione dei comuni è stato limitato per molto tempo da tre fattori:

- La disciplina nazionale e regionale, piuttosto pervasiva¹⁰⁹, “lega le mani¹¹⁰” ai governi comunali e rende difficili le scelte;
- Insufficienza finanziaria. Con la riforma tributaria del 1970 furono soppressi i tributi comunali e il loro gettito venne sostituito da trasferimenti erariali. In questo modo i comuni divennero completamente dipendenti e controllati dal centro. Questa situazione è cambiata nel corso degli ultimi anni, ma permangono, di fatto, incertezze per ciò che riguarda le fonti di finanziamento delle nuove funzioni amministrative;
- Infine, l'applicazione di un'unica disciplina a enti di dimensioni diverse non può determinare soluzioni adatte a ciascun'esigenza¹¹¹. Una possibile soluzione sarebbe quella della riorganizzazione territoriale¹¹². In Italia, con le riforme degli anni '90, si è aperta la strada a forme flessibili di cooperazione intercomunale¹¹³ che si stanno concretizzando in: convenzioni, consorzi, unioni di comuni. Sempre nell'ambito di riorganizzazione territoriale, merita un cenno la nascita di una nuova tipologia di ente locale: la città metropolitana. Nel caso in cui comuni e province siano d'accordo, la procedura per la costituzione del nuovo ente può essere promossa e

¹⁰⁹ In molti casi contraddittoria

¹¹⁰ Brosio, Maggi, Piperno

¹¹¹ I comuni italiani vanno da un minimo di meno di 100 abitanti ad un massimo di quasi 3 milioni.

¹¹² Numerosi paesi europei come Svezia e Gran Bretagna hanno proceduto ad operazioni di fusione e consolidamento di comuni determinando un aumento della dimensione media.

¹¹³ Brosio, Maggi, Piperno (2003)

avviata a referendum e, se approvata, trasmessa al parlamento per un'approvazione¹¹⁴.

Le attuali fonti di finanziamento dei comuni comprendono alcune importanti entrate fiscali, quali:

- L'imposta comunale sugli immobili (ICI). Introdotta nel 1993¹¹⁵ si applica ai valori degli immobili determinati catastalmente. Ha un'aliquota ordinaria compresa tra il 4‰ e il 7‰¹¹⁶ che viene decisa dal comune;
- L'addizionale all'IRPEF con un'aliquota che poteva arrivare al massimo dello 0,5% nel triennio 1999/2001 (con un tetto di crescita pari allo 0,2% annuo). A questa si aggiunge un'aliquota base (di compartecipazione) stabilita dallo Stato per garantire il finanziamento delle funzioni trasferite agli enti locali in attuazione delle misure di decentramento amministrativo;
- La tassa sulla raccolta rifiuti (TARSU). Il d.lgs. n°22 del 1997¹¹⁷ ha previsto la graduale sostituzione dell'attuale prelievo, commisurato alla superficie dell'abitazione occupata o dell'immobile ad uso produttivo, con una tariffa correlata alla quantità di rifiuti prodotti, anche al fine di demotivarne l'aumento. Tale tariffa, entro il 2008, dovrà coprire totalmente i costi del servizio per tutti i comuni. Nella tabella 2.1 sono riportati i dati dei tre tributi sopra elencati.

¹¹⁴ A più di dieci anni dall'approvazione della legge, nessuna delle nove città (Torino, Milano, Genova, Venezia, Bologna, Firenze, Roma, Napoli e Bari) è stata istituita.

¹¹⁵ Nel 1994 diventa un tributo integralmente comunale.

¹¹⁶ Casi speciali prevedono aumenti o diminuzioni.

¹¹⁷ Decreto Ronchi

Regione	N° comuni	N° abitanti	ICI (gettito lordo)	TARSU	Addizionale IRPEF
ABRUZZO	305	1.262.392	167.244.990	97.691.756	31.173.384
BASILICATA	131	597.768	45.336.243	37.081.466	10.605.253
CALABRIA	409	2.011.466	134.772.428	126.329.253	32.202.845
CAMPANIA	551	5.701.931	587.773.160	474.412.442	102.585.849
EMILIA ROMAGNA	341	3.983.346	974.202.972	247.220.521	128.108.588
FRIULI V. GIULIA	219	1.183.764	207.302.607	76.878.201	12.285.096
LAZIO	378	5.112.413	1.333.504.723	254.951.785	141.296.889
LIGURIA	235	1.571.783	452.881.686	219.895.526	56.234.121
LOMBARDIA	1545	9.032.554	1.714.571.465	823.866.890	237.733.510
MARCHE	246	1.470.581	217.240.272	114.692.762	57.275.465
MOLISE	136	320.601	37.509.628	17.945.163	4.465.345
PIEMONTE	1206	4.214.677	846.591.264	411.052.176	140.830.325
PUGLIA	258	4.020.707	473.919.377	348.242.552	61.012.821
SARDEGNA	377	1.631.880	182.983.201	140.185.840	21.576.842
SICILIA	390	4.968.991	437.446.290	432.447.281	73.692.397
TOSCANA	287	3.497.806	773.694.794	393.983.287	103.101.434
TRENTINO A. A.	339	940.016	155.065.721	27.693.365	3.991.802
UMBRIA	92	825.826	121.445.051	77.048.663	17.912.387
VALLE D'AOSTA	74	119.548	29.977.745	10.375.900	-
VENETO	581	4.527.694	788.585.032	132.166.579	145.647.265
TOTALE NAZIONALE	8100	56.995.744	9.682.048.648	4.464.161.408	1.381.731.618

Tabella 2.1 Fonte: ANCI-CNC (Dati IV rapporto anno 2004)

Il complesso delle imposte comunali è completato con: un addizionale all'imposta sul consumo dell'energia elettrica, il canone per l'occupazione di spazi e aree pubbliche e l'imposta sulla pubblicità.

Vanno ricordati i contributi richiesti a chi realizza nuove costruzioni¹¹⁸ che, introdotti nel 1977 dalla Legge Bucalossi, sono definiti *oneri di concessione*.

Un'altra importante fonte d'entrata autonoma è costituita dalle tariffe, vale a dire quei corrispettivi pagati dai cittadini per quei servizi divisibili erogati dal comune¹¹⁹.

Infine lo Stato assegna dei trasferimenti ai comuni sulla base di una serie di parametri che dovrebbero garantire un livello minimo di servizi in tutti gli enti, incentivando, allo stesso tempo, l'efficienza e la responsabilizzazione

¹¹⁸ Trasforma le esistenti o comunque procede ad opere di urbanizzazione.

¹¹⁹ Ad esempio mense scolastiche, asili nido, ecc.

attraverso un adeguato sforzo fiscale, ma in realtà rispecchiano in buona parte la spesa storica del singolo ente¹²⁰.

Concludendo, dagli anni '90 vi è stata una maggiore autonomia tributaria a livello comunale. Analizzando i dati ISTAT, riportati nella tabella 2.2, si nota come il peso delle entrate autonome sia aumentato e quello dei trasferimenti ha subito una flessione negativa.

	Entrate tributarie	Contributi e trasferimenti	Entrate extra Tributarie
2003	50,1	29,0	20,8
2004	51,5	26,9	21,6
2005	52,5	26,0	21,5
2006	52,3	25,2	22,5

Tabella 2.2 Fonte: ISTAT (Entrate correnti delle Amministrazioni comunali per categoria. *Composizione percentuale*)

¹²⁰ Brosio, Maggi, Piperno (2003)

2.3.1 ICI: un pilastro della finanza comunale recentemente messo in discussione

È pacifico definire l'ICI come il pilastro della finanza comunale. Confrontando i dati dei maggiori tributi comunali (ICI, TARSU e addizionale IRPEF) riportati nella tabella 2.1 si nota come, quella sugli immobili, sia di gran lunga l'imposta che garantisce il maggior gettito. Questa superiorità, che ha caratterizzato l'ICI sin dalla sua introduzione, risulta oggi compromessa da due interventi del legislatore che ora si analizzeranno.

- La Legge 24 dicembre 2007, n°244 (legge finanziaria per il 2008) all'articolo 1, commi 5-8 prevede una detrazione dall'ICI della casa adibita ad abitazione principale pari all'1,33 % della base imponibile. La norma fissa un tetto. La nuova detrazione si somma a quella già esistente¹²¹ determinando uno sconto che poteva arrivare ad un massimo di 303,29 euro. Tale detrazione, prevista dalla legge finanziaria per il 2008, si applicava a tutte le abitazioni ad eccezione di ville, castelli ed immobili di lusso¹²². La stessa legge finanziaria (articolo 1 comma 7) prevede che il mancato gettito derivante dall'applicazione della maggior detrazione sarà rimborsato, con oneri a carico dello Stato, ai singoli comuni.
- Il decreto legge 27 maggio 2008, n°93 (disposizioni urgenti per salvaguardare il potere d'acquisto delle famiglie) all'articolo 1, comma 1 dispone “a decorrere dall'anno 2008 è esclusa dall'imposta comunale sugli immobili [...] l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo”. Si tratta dell'abolizione

¹²¹ Fino ad allora era prevista una detrazione “base” di 103,29 euro.

¹²² Si è detto che l'ICI si applica ai valori degli immobili determinati catastalmente.

dell'imposta sulla prima casa¹²³ che riguarda oltre l'80% degli italiani¹²⁴. Al comma 4° si dispone che “la minore imposta che deriva dall'introduzione dei commi 1, 2 e 3, pari a 1700 milioni di euro a decorrere dal 2008, è rimborsata ai singoli comuni” e “nello stato di previsione del Ministero dell'interno l'apposito fondo¹²⁵ è integrato di un importo pari a quanto sopra stabilito a decorrere dall'anno 2008”.

I due interventi del legislatore sopra richiamati hanno determinato un “passo indietro” nella strada verso il decentramento e l'autonomia tributaria degli enti locali (nello specifico dei comuni). Senza esprimere giudizi di valore su tali importanti modifiche alla finanza comunale, si può affermare che il ridimensionamento di un importante imposta come l'ICI e la sua “sostituzione” con trasferimenti erariali, ci riporta alla situazione (precedente agli anni '90) di dipendenza finanziaria dei comuni dallo Stato centrale.

2.4 La finanza delle regioni

Esistono attualmente in Italia quindici regioni a statuto ordinario e cinque regioni a statuto speciale (Valle d'Aosta, Sardegna, Sicilia, Trentino Alto Adige¹²⁶, Friuli Venezia Giulia). Il livello di governo regionale si distingue dagli altri livelli di governo locale per il fatto di disporre del potere legislativo in una serie di materie definite dalla Costituzione, o da leggi costituzionali nel caso delle regioni a statuto speciale¹²⁷.

¹²³ Anche in questo caso, così come nella finanziaria per il 2008, sono esclusi gli immobili di categoria catastale A1, A8 e A9.

¹²⁴ ANCI 2008

¹²⁵ Previsto dal comma 2-BIS dell'articolo 8 del decreto legislativo n°504 del 1992, introdotto dall'articolo 1, comma 5 della Legge 24 dicembre 2007, n°244.

¹²⁶ La regione Trentino Alto Adige è costituita a sua volta dalle Province autonome di Trento e Bolzano.

¹²⁷ Si rinvia la trattazione sulle regioni a statuto speciale nel prossimo paragrafo.

Le recenti riforme hanno modificato notevolmente l'ordinamento regionale nel nostro paese. È stata ampliata in modo significativo l'autonomia statutaria delle regioni a statuto ordinario, per quanto riguarda i sistemi di governo. Si tratta della Legge costituzionale n°1 del 1999 che è già stata applicata alle elezioni regionali del 2000 con le quali, per la prima volta, sono stati eletti direttamente dal popolo i presidenti delle regioni (ora chiamati governatori)¹²⁸.

L'altra grande riforma, introdotta dalla Legge costituzionale n°3 del 2001, non ha ancora determinato effetti concreti. Si approfondirà nelle prossime pagine il rilievo di tali modifiche, soprattutto in riferimento al nuovo articolo 119 della Costituzione. Ci si concentrerà ora sull'articolo 117.

La competenza legislativa delle regioni a statuto ordinario (secondo il vecchio articolo 117) era una mera competenza concorrente con quella dello Stato. Con la riforma dell'articolo 117 della Costituzione vengono introdotte due innovazioni principali:

- Il riparto delle competenze legislative tra Stato e regioni¹²⁹ viene modificato radicalmente. Nel nuovo articolo 117 compare un elenco delle competenze esclusive e concorrenti (con le regioni) dello Stato e si stabilisce che *“spetta alle regioni la potestà legislativa in riferimento ad ogni materia non espressamente riservata alla legislazione dello Stato”*. È stato attuato un vero e proprio capovolgimento del criterio di riparto;
- Per una serie di competenze esclusive delle regioni non vale più il limite dei principi fondamentali della legislazione dello Stato¹³⁰. Naturalmente rimangono validi i limiti dei principi costituzionali generali dell'ordinamento dello Stato e quelli derivanti da vincoli dell'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali.

¹²⁸ Brosio, Maggi, Piperno (2003)

¹²⁹ Prima erano determinate le competenze legislative delle regioni e tutte le altre spettavano allo Stato.

¹³⁰ Tale limite rimane in vigore per le materie di competenza concorrente.

Le regioni ordinarie hanno oggi competenze legislative e amministrative in un numero ampio di settori che possono essere raggruppate in tre grandi aree¹³¹:

1. Servizi sociali. Si tratta della sanità¹³², di alcuni servizi di assistenza alle persone, dell'assistenza scolastica, della cultura, della formazione professionale e di parte dell'istruzione (quest'ultima a seguito della riforma costituzionale);
2. Pianificazione e uso del territorio. Rientrano in tale area le competenze in tema di pianificazione urbanistica e territoriale¹³³, di parchi e foreste, in materia di acque, di difesa del territorio e di protezione ambientale. Le regioni hanno una funzione di programmazione generale nel campo dei trasporti (quelli nell'ambito regionale). Infine, per quanto riguarda la viabilità, le regioni hanno acquisito recentemente importanti competenze a seguito del trasferimento di numerose strade in prevalenza gestite dallo Stato e dall'ANAS.
3. Governo dell'economia. Le regioni possono intervenire nei settori in cui gli effetti delle politiche ricadono in gran parte entro l'ambito dei confini regionali, come il turismo, il commercio, l'agricoltura, l'artigianato.

Infine, prima di veder come sono finanziate, appare utile richiamare il sistema dei controlli al quale erano sottoposte le regioni. Tutte le leggi emanate dai consigli regionali dovevano ricevere il visto di approvazione dal governo nazionale¹³⁴. In caso di conflitto la questione veniva portata di fronte alla Corte Costituzionale. Anche l'attività amministrativa era

¹³¹ Brosio, Maggi, Piperno (2003)

¹³² Intermini di spesa la sanità costituisce la più importante funzione regionale, anche se, le regioni, non gestiscono direttamente i servizi sanitari.

¹³³ Le regioni devono approvare i piani regolatori emanati dai comuni, nonché i progetti di opere pubbliche nelle materie di sua competenza.

¹³⁴ Ciò era previsto dal vecchio articolo 127 della Costituzione, al fine di verificare il rispetto dei principi della legislazione nazionale e di non eccedere le competenze stabilite per le regioni.

sottoposta all'esame da parte di una Commissione di controllo sugli atti delle regioni presente in ogni capoluogo di regione¹³⁵.

Con la riforma del 2001 il sistema dei controlli sulle regioni è stato totalmente abolito¹³⁶.

La "rivoluzione" attuata dalle recenti riforme¹³⁷ ha eliminato quei caratteri di debolezza in relazione sia alla ristrettezza delle competenze legislative e amministrative sia al sistema dei controlli esistenti. Alle modifiche di cui sopra si deve aggiungere la riduzione, negli anni, della dipendenza finanziaria delle regioni dal governo nazionale.

Nei loro primi anni di vita¹³⁸ le regioni dipendevano quasi esclusivamente dai trasferimenti del bilancio dello Stato. Si analizzerà qui di seguito il panorama delle modifiche che hanno portato la finanza regionale all'assetto odierno.

Nel 1990¹³⁹ furono introdotte le prime, limitate, imposte proprie: la tassa sulle concessioni governative; l'imposta di circolazione per gli autoveicoli; un'addizionale sulle imposte del pubblico registro automobilistico¹⁴⁰; un'imposta sul consumo di metano ad uso civile e industriale; i contributi sanitari riscossi nella regione.

Fino al 1995 il finanziamento delle regioni era costituito prevalentemente da quattro fondi finanziati dallo Stato¹⁴¹:

1. Il Fondo Comune, destinato al finanziamento della spesa corrente;
2. Il Fondo per i Programmi Regionali di Sviluppo, destinato soprattutto alla spesa d'investimento;

¹³⁵ Il controllo di legittimità, previsto dal precedente articolo 125 della Costituzione.

¹³⁶ È rimasto il solo controllo di legittimità costituzionale, che il governo può promuovere dinnanzi alla Corte Costituzionale nel caso ritenga che una legge regionale ecceda la competenza delle regioni.

¹³⁷ Non ancora totalmente implementate come si vedrà meglio in seguito.

¹³⁸ Le regioni nascono nel 1948 dalla scelta del Costituente, ma solo nel 1970, ad oltre 22 anni dall'entrata in vigore della Costituzione, sono formalmente istituite.

¹³⁹ L. n°158/1990

¹⁴⁰ Successivamente trasferita alle province

¹⁴¹ I primi due non avevano vincoli specifici di destinazione ed erano distribuiti con una formula che favoriva le regioni a più basso reddito e a maggiore disoccupazione. Gli altri due venivano invece distribuiti sulla base di formule piuttosto complesse che consideravano la dimensione dei servizi offerti nelle varie regioni.

3. Il Fondo Nazionale Trasporti, per il finanziamento delle aziende locali di trasporto;
4. Il Fondo Sanitario Nazionale, che integrava i contributi sanitari per il finanziamento della spesa in questo settore.

Oltre a questi quattro importanti trasferimenti, vi era una serie di fondi caratterizzati dalla destinazione strettamente vincolata.

Nel 1996¹⁴² la finanza regionale prosegue la sua trasformazione verso un'autonomia tributaria sempre maggiore. Furono introdotti tre nuovi tributi: una quota dell'accisa sulla benzina¹⁴³; la tassa regionale per il diritto allo studio universitario; la tassa regionale per il deposito dei rifiuti in discarica. Questi nuovi tributi, soprattutto la quota dell'accisa sulla benzina, permisero di eliminare i trasferimenti del Fondo Comune, del Fondo per il finanziamento dei Programmi Regionali di Sviluppo e di una serie di finanziamenti settoriali. Venne comunque garantito il finanziamento della spesa storica con l'introduzione di un Fondo Nazionale Perequativo.

Sempre nel 1996¹⁴⁴ viene approvata la delega al governo per l'istituzione dell'IRAP¹⁴⁵ (Imposta Regionale sulle Attività Produttive). La delega è stata poi attuata nel 1997 col D.lgs. 446 che, oltre all'IRAP, ha introdotto un'addizionale all'IRPEF dello 0,5 % (alla quale corrispondeva una diminuzione equivalente dell'aliquota erariale) elevabile successivamente all'1 %.

L'IRAP e l'addizionale IRPEF produssero un gettito che, destinato al finanziamento della spesa sanitaria, permise l'abolizione dei contributi sanitari. In seguito è stata prevista l'abolizione di tutti i finanziamenti

¹⁴² Manovre finanziaria per il 1996

¹⁴³ Inizialmente di 350 Lire al litro, sarà ridotta nel 1998 a 242 Lire al litro.

¹⁴⁴ Con la Legge Finanziaria per il 1997

¹⁴⁵ Si tratta di un'imposta sul valore aggiunto prodotto dalle imprese nel territorio regionale. Tale imposta, che rappresenta un'esperienza peculiare del nostro paese e non trova quasi riscontro altrove, ha sostituito i contributi sanitari e la tassa sulla salute, l'ILOR, l'imposta sul patrimonio netto sulle imprese e altri tributi minori.

specifici statali (compreso il Fondo Sanitario Nazionale)¹⁴⁶ sostituiti con un aumento delle addizionali all'IRPEF¹⁴⁷, con l'aumento della compartecipazione all'accisa sulla benzina¹⁴⁸ e, infine, con l'introduzione di una compartecipazione all'IVA in misura tale da garantire il finanziamento della spesa storica delle regioni¹⁴⁹.

Infine una parte del gettito generato dalla compartecipazione IVA ha alimentato il Fondo Perequativo Nazionale distribuito tra le regioni con un meccanismo correlato alla popolazione residente, alla capacità fiscale, ai fabbisogni sanitari e alle diseconomie di scala relativi ad ogni regione. È possibile sintetizzare tale meccanismo, che sostituirà gradualmente il criterio del finanziamento della spesa storica di ogni regione¹⁵⁰, con la formula riportata nella tabella 2.3.

Si è quindi concretizzata¹⁵¹ la trasformazione della finanza regionale da finanza derivata, basata su finanziamenti settoriali, a finanza autonoma dove i trasferimenti statali non dovrebbero avere più vincoli di destinazione¹⁵². Un ultimo strumento, che riguarda le sole spese d'investimento, è quello dell'indebitamento utilizzabile rispettando i limiti della spesa annua per il pagamento degli interessi.

¹⁴⁶ L'articolo 10 della Legge delega n°133/1999 e il D.lgs. attuativo n°56/2000

¹⁴⁷ Dallo 0,5-1 % allo 0,9-1,4 %

¹⁴⁸ Da 242 Lire al litro a 250 Lire al litro

¹⁴⁹ La compartecipazione all'IVA era prevista originariamente al 25,7%, elevata poi nel 2001 al 38,55 %.

¹⁵⁰ Andrà a regime solo nel 2013

¹⁵¹ Almeno in buona parte

¹⁵² Brosio, Maggi, Piperno (2003)

$$trasf_{it} = \frac{P_{it}}{\sum_i P_{it}} + \frac{P\beta \sum_j \tau_j^t (x_j^t - x_{it}^t)}{VAT^t} + \frac{P_{it}(s_{it} - s^t)}{VAT^t} + \frac{P_{it}\lambda^t(e_{it}e^t)}{VAT^t}$$

trasf_{it} = è il trasferimento erogato alla regione *i* nell'anno *t*

i = sono le regioni ordinarie (*i* = 1,2, ...,15)

t = è l'anno (*t* = 2001,2002, ...,2013)

Pit = è la popolazione della regione *i* nell'anno *t*

β = 0,9, indica il cosiddetto coefficiente di solidarietà per l'egualizzazione della capacità fiscale. In altre parole, la formula prevede che la capacità fiscale delle regioni povere non sarà portata alla media nazionale, ma al 90% di tale media

j = sono le imposte proprie e in compartecipazione che definiscono la capacità fiscale regionale

τ_j^t = è l'aliquotamedia nazionale della fonte di entrata *j* nell'anno *t*

x_j^t = è la base imponibile pro – capite nazionale

x_{it}^t = è la base imponibile pro – capite delle regioni

s_{it} = sono i fabbisogni di spesa procapite per la sanità della regione *i* calcolati in maniera molto sbrigativa sulla base della spesa attuale

s^t = sono i fabbisogni medi nazionali di spesa procapite per la sanità

λ^t = 0,7, indica il livello di egualizzazione che dev'essere ottenuto con questo fattore

e_{it} = è la spesa standardizzata procapite per i settori diversi dalla sanità.

Essa è calcolata in maniera molto semplificata con l'usodi una regressione volta ad accertare i sovracosti dovuti alle piccole dimensioni delle regioni

e^t = è la media nazionale della spesa procapite standardizzata per i settori diversi dalla sanità

VAT^t = è il gettito totale dell'imposta sul valore aggiunto che viene suddiviso fra le regioni a statuto ordinario nell'anno *t*.

Tabella 2.3 Fonte: Brosio, Maggi, Piperno (2003)

2.4.1 Il nuovo articolo 119 della Costituzione

Nell'ambito della riforma del titolo V della Costituzione è opportuno, in vista delle finalità di questo lavoro, soffermarsi sull'analisi del nuovo testo dell'articolo 119.

L'articolo in questione reca le disposizioni riguardanti i rapporti finanziari tra governo centrale e gli enti locali.

Va detto che ad oggi (maggio 2008) manca una legislazione statale attuativa dell'articolo 119, come invece è avvenuto per le restanti norme del titolo V.

In applicazione della modifica costituzionale si verrà configurando un sistema tributario primario delle regioni autonomo e separato da quello dello Stato¹⁵³. Si noti che, poiché la potestà legislativa esclusiva dello Stato è limitata al proprio sistema, ne deriva che, per il sistema tributario regionale, sono le regioni che hanno competenza legislativa residuale che eserciteranno nei limiti dei principi generali. Nella tabella 2.4 si riportano le due versioni dell'articolo 119 prima e dopo la riforma costituzionale del 2001.

Con l'analisi del primo e secondo comma si nota che la norma introduce subito rilevanti elementi di novità. Rispetto al vecchio articolo, la nuova versione riconosce l'autonomia finanziaria ai comuni, alle province, alle città metropolitane e alle regioni e, tale autonomia, è ben qualificata in "autonomia d'entrata e di spesa". La potestà legislativa delle regioni si estende quindi anche alla materia dei tributi locali, anche se agli enti locali stessi è conferita una rilevante autonomia tributaria. La legge regionale si presenta come la "base" legislativa su cui l'ente locale fonda il suo potere d'imposizione, cioè il potere di concepire e costruire in modo specifico il tributo proprio¹⁵⁴. Inoltre, se prima l'autonomia finanziaria era attribuita "nelle forme e nei limiti stabiliti da leggi della repubblica, che la coordinano con la finanza dello Stato, delle province e dei comuni" ora i soli limiti sono quelli costituzionali e i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Si tratta di un'innovazione tale per cui l'istituzione di tributi ed entrate proprie permette a regioni ed enti locali di avere un rilevante margine di discrezionalità.

¹⁵³ Petretto (2003)

¹⁵⁴ Gallo (2002)

Art. 119 Costituzione 1948	Art. 119 Costituzione 2001
<p>Le regioni hanno autonomia finanziaria nelle forme e nei limiti stabiliti da leggi della repubblica, che la coordinano con la finanza dello Stato delle province e dei comuni. Alle regioni sono attribuiti tributi propri e quote di tributi erariali in relazione ai bisogni delle regioni per le spese necessarie ad adempiere le loro funzioni normali. Per provvedere a scopi determinati, e particolarmente per valorizzare il Mezzogiorno e le isole, lo Stato assegna per legge a singole regioni contributi speciali. La regione ha un proprio demanio e patrimonio, secondo le modalità stabilite con legge della repubblica.</p>	<p>(I)I comuni, le province, le città metropolitane e le regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa.</p> <p>(II)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.</p> <p>(III)La legge dello Stato istituisce un fondo perequativo, senza vincoli di destinazione per i territori con minore capacità fiscale per abitante.</p> <p>(IV)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.</p> <p>(V)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</p> <p>(VI)I comuni, le province, le città metropolitane e le regioni hanno un proprio patrimonio, attribuito secondo i principi generali determinati dalla legge dello Stato. Possono ricorrere all'indebitamento solo per finanziare spese d'investimento. È esclusa ogni garanzia dello Stato sui prestiti dagli stessi contratti.</p>

Sino all'inizio degli anni '90, regioni ed enti locali si configuravano quali enti a finanza quasi totalmente derivata e, nonostante il deciso mutamento d'indirizzo intervenuto nell'ultimo decennio, essi continuano a dipendere dai trasferimenti centrali per una quota estremamente significativa del loro fabbisogno finanziario.

L'impianto del nuovo articolo 119 della Costituzione si fonda su un preciso collegamento tra gli strumenti di finanziamento previsti nei diversi commi e le finalità perseguite.

Il riconoscimento, nella nuova versione, a ciascuna regione e a ciascun ente locale di "risorse autonome" costituite da tributi, entrate proprie e da compartecipazioni a tributi erariali si pone come emblema della nuova fase di autonomia della finanza locale. Queste risorse, singolarmente considerate, garantiscono agli enti autonomia di spesa e, soprattutto, una posizione d'indipendenza finanziaria dalle decisioni dei livelli di governo sovraordinati¹⁵⁵.

Alla novità del principio di autonomia si affianca quello di coesione che si sostanzia nella previsione di un meccanismo di perequazione rivolto ad assicurare a ciascun ente territoriale un ammontare di risorse dirette a compensare la minore capacità fiscale del territorio. Al terzo comma si fa esplicito riferimento ad un Fondo Perequativo per i territori con minore capacità fiscale per abitante. Tale strumento è rivolto, in sostanza, ad assicurare, almeno in fase di partenza, pari opportunità finanziarie tra le amministrazioni territoriali. Ulteriori strumenti di finanziamento aggiuntivi sono previsti, al quinto comma, per la progressiva riduzione degli squilibri di natura strutturale tra i territori.

¹⁵⁵ Bassanini, Macciotta (2003)

Lo stato attuale di “congelamento”¹⁵⁶ delle modifiche apportate all’articolo 119 sono dovute all’esigenza di prevedere un periodo transitorio di adattamento, che permetta a regioni, province e comuni meno attrezzati di predisporre ad affrontare il nuovo assetto finanziario senza pregiudicare i livelli delle prestazioni erogate. Affinché l’attuazione del nuovo articolo 119 sia praticabile,¹⁵⁷ occorre operare in maniera graduale e senza traumi. Si deve cioè guidare (comunque in tempi ragionevoli¹⁵⁸) il sistema di finanza locale e regionale, sin qui basato su trasferimenti a copertura di spese, verso un sistema fondato sull’autonomia delle fonti di finanziamento collegate a parametri di spesa che garantiscano una corretta, equa e concertata allocazione delle risorse.

2.5 La finanza delle regioni a Statuto Speciale: la Sardegna

La Costituzione italiana, all’articolo 116, riconosce cinque regioni a statuto speciale: Sardegna, Sicilia, Friuli Venezia Giulia, Trentino Alto Adige e Valle d’Aosta. La specialità rispetto alle regioni ordinarie consiste nel fatto che gli statuti di queste cinque regioni vengono adottati con legge costituzionale e che, con essi, è definito il particolare profilo dell’autonomia di ciascuna regione.

Da ciò consegue che gli statuti delle regioni speciali possono anche derogare, fermo restando i principi supremi dell’ordinamento, al quadro generale fissato dalla Costituzione. Pur nella varietà degli statuti le regioni speciali hanno sempre avuto:

¹⁵⁶ Bassanini, Macciotta (2003)

¹⁵⁷ Bassanini, Macciotta (2003)

¹⁵⁸ Sono già trascorsi 7 anni

- Una potestà legislativa in un numero di materie più ampio di quello previsto per le regioni ordinarie¹⁵⁹;
- Una competenza legislativa esclusiva in alcune materie, con i soliti limiti degli obblighi internazionali, degli interessi nazionali, delle grandi leggi di riforma economico-sociale e dei principi generali dell'ordinamento giuridico¹⁶⁰;
- Un'ampia autonomia finanziaria, sulla base di normative diverse che assicurano risorse ingenti a tutte le regioni speciali.

Le competenze delle regioni a statuto speciale sono quindi più estese, ma soprattutto più incisive¹⁶¹, ad esempio esse hanno maggiori poteri in materia d'istruzione, assistenza sociale e industria. Le differenze con le regioni a statuto ordinario, è necessario sottolinearlo ancora, sono destinate ad attenuarsi¹⁶² dopo la riforma costituzionale. Si veda la figura 2.6.

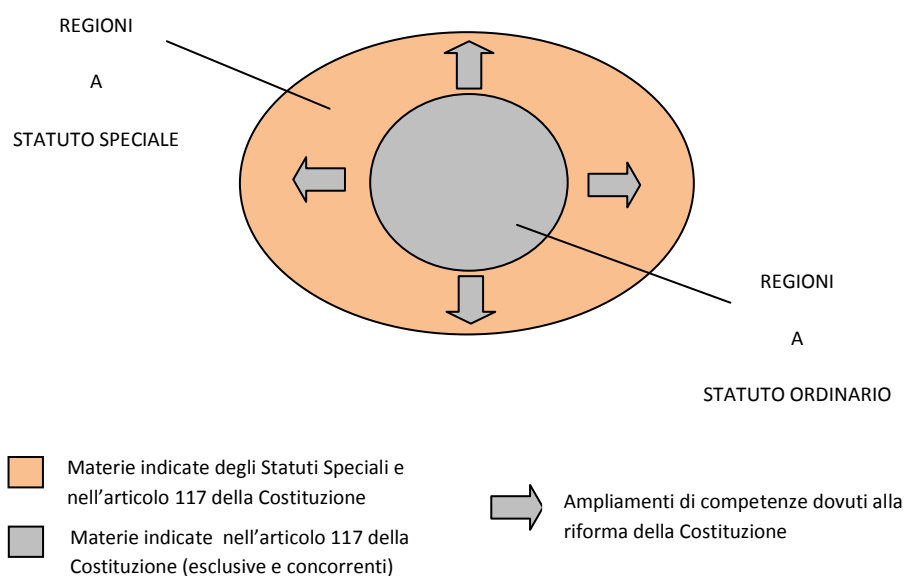


Figura 2.6 Fonte: Brosio, Maggi, Piperno (2003)

¹⁵⁹ Dopo la riforma del 2001 tale divario si è fortemente ridotto, ma rimane l'importante competenza in ordine all'ordinamento delle autonomie locali dalla quale le regioni ordinarie sono escluse.

¹⁶⁰ Fusaro (2006)

¹⁶¹ Brosio, Maggi, Piperno (2003)

¹⁶² E in parte già sono venute meno

Il modello di finanziamento delle regioni a statuto speciale si basa principalmente sul sistema delle compartecipazioni, cioè sul versamento alle regioni stesse del gettito di buona parte dei tributi statali incassati entro i confini regionali. I vari statuti regionali differiscono circa l'entità delle compartecipazioni¹⁶³.

Per il fine di questo lavoro è utile analizzare lo statuto della regione Sardegna, in particolar modo il titolo III (articoli 7° e successivi).

Lo statuto speciale per la Sardegna, Legge Costituzionale 26 febbraio 1948 n°3¹⁶⁴, attribuisce un rilevante esercizio di autonomia tributaria, che si concretizza in undici punti elencati nell'articolo 8¹⁶⁵ del titolo III (Finanze, demanio e patrimonio):

“Le entrate della regione sono costituite:

- a) Dai sette decimi del gettito delle imposte sul reddito delle persone fisiche e sul reddito delle persone giuridiche riscosse nel territorio della regione;*
- b) Dai nove decimi del gettito delle imposte sul bollo, di registro, ipotecarie, sul consumo dell'energia elettrica e delle tasse sulle concessioni governative percepite nel territorio della regione;*
- c) Da cinque decimi delle imposte sulle successioni e donazioni riscosse nel territorio della regione;*
- d) Dai sette decimi del gettito delle ritenute alla fonte di cui all'art. 23, D.P.R 29 settembre 1973, n°600, operate da imprese industriali e commerciali che hanno la sede centrale nella regione, sugli emolumenti corrisposti a soggetti che prestano la loro opera nella*

¹⁶³ La regione Sicilia è quella maggiormente beneficiata da questo sistema, incassa la totalità del gettito di quasi tutte le imposte statali.

¹⁶⁴ Pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 9 marzo 1948, n.° 58.

¹⁶⁵ Articolo cos' sostituito dall'art. 1, L. 13 aprile 1983, n.° 122.

sede centrale e negli stabilimenti ed impianti situati nel territorio regionale, nonché di quelle operate da imprese industriali e commerciali che hanno la sede fuori dal detto territorio sugli emolumenti corrisposti a soggetti che prestano la loro opera presso stabilimenti ed impianti ubicati nell'ambito regionale; le ritenute alla fonte operate da imprese industriali e commerciali con sede centrale nella regione sugli emolumenti corrisposti a soggetti che restano la loro opera in stabilimenti ed impianti situati fuori dal territorio regionale spettano per intero allo Stato;

- e) Dai nove decimi dell'imposta di fabbricazione su tutti i prodotti che ne siano gravati, percetta nel territorio della regione;*
- f) Dai nove decimi della quota fiscale dell'imposta erariale di consumo relativa a prodotti dei monopoli dei tabacchi consumati nella regione;*
- g) Da una quota dell'imposta sul valore aggiunto riscossa nel territorio della regione, compresa quella relativa all'importazione, al netto dei rimborsi effettuati ai sensi dell'art. 38-bis, del decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n°633, e successive modificazioni, da determinarsi preventivamente per ciascun anno finanziario d'intesa tra lo Stato e la regione, in relazione alle spese necessarie ad adempiere le funzioni normali della regione;*
- h) Dai canoni per le concessioni idroelettriche;*
- i) Da imposte e tasse sul turismo e da altri tributi propri che la regione ha facoltà d'istituire con legge in armonia con i principi del sistema tributario dello Stato;*
- l) Dai redditi derivanti dal proprio patrimonio e dal proprio demanio;*
- m) Da contributi straordinari dello Stato per particolari piani di opere pubbliche e di trasformazione fondiaria”*

L'articolo 8 dello statuto speciale per la Sardegna disegna un'autonomia tributaria vasta, caratterizzata per la maggior parte da compartecipazioni (punti *a, b, c, d, e, f, g, h*) e, al punto *i*, autorizza la regione ad istituire con propria legge imposte e tasse sul turismo ed altri tributi propri¹⁶⁶. Va tuttavia sottolineato che lo strumento delle compartecipazioni, in realtà, non garantisce un'autonomia vera e propria come nel caso dei tributi propri. I margini di manovra per l'ente locale (nel caso delle compartecipazioni) sono assai ridotti. Tali limiti assimilano lo strumento della compartecipazione più a un trasferimento che a un tributo.

Oltre all'articolo 8 vanno ricordati:

- L'articolo 10, che permette alla regione di *“disporre, nei limiti della propria competenza tributaria, esenzioni e agevolazioni fiscali per nuove imprese”*.
- L'articolo 14 che, al 1° comma, stabilisce il diritto della regione a succedere *“nei beni e diritti patrimoniali dello Stato di natura immobiliare e in quelli demaniali, escluso il demanio marittimo”*, e, al 3° comma dispone che *“i beni immobili situati nella regione, che non sono di proprietà di alcuno, spettano al patrimonio della regione”*.

Nel loro insieme le risorse sopra menzionate contribuiscono in modo essenziale a finanziare le funzioni normali delegate all'ente regionale.

I problemi strutturali e specifici, come ad esempio il persistente ritardo economico dell'isola, sono affrontati con risorse ad essi specificatamente dedicate¹⁶⁷. L'articolo 13 dello Statuto prevede, infatti, che *“lo Stato col concorso della regione dispone un piano organico per favorire la rinascita economica e sociale dell'isola”*.

¹⁶⁶La regione Sardegna, prima del 2006, non ha mai messo in atto il potere impositivo attribuitole dall'articolo 8 (lettera *i*). Si analizzerà nel capitolo seguente la prima (ed unica) esperienza in tal senso.

¹⁶⁷ Pigliaru (2007)

Questo è lo scenario di base. Da più di mezzo secolo, importanti compartecipazioni hanno conferito alla Sardegna un certo grado di autonomia finanziaria nell'esercizio delle proprie funzioni. Secondo il nuovo articolo 119 della Costituzione¹⁶⁸ qualcosa di molto simile dovrà estendersi nel prossimo futuro alle regioni a statuto ordinario.

¹⁶⁸ Si veda il paragrafo precedente

Capitolo 3

L'esercizio dell'autonomia tributaria da parte di una Regione a Statuto Speciale (L. R. 4/2006)

3.1 Premessa

Si è visto, nel precedente capitolo, che l'autonomia tributaria della Regione Sardegna è riconducibile alle previsioni di cui all'articolo 8 dello Statuto speciale per la Sardegna¹⁶⁹, il quale, nell'elencare le entrate di pertinenza della Regione, autorizza quest'ultima ad istituire con propria legge imposte e tasse sul turismo e altri tributi propri¹⁷⁰. Va precisato che tale articolo impone esplicitamente il limite dell'armonia con i principi del sistema tributario dello Stato¹⁷¹.

In effetti, la specialità dell'autonomia tributaria della Sardegna pare consentire a quest'ultima¹⁷² ciò che è tuttora precluso alle Regioni a statuto ordinario. Con riguardo a queste ultime, infatti, la Corte Costituzionale¹⁷³ ha sancito che non è ammissibile una piena esplicazione di potestà tributarie regionali autonome in carenza della legislazione di

¹⁶⁹ L. Cost. 26 febbraio 1948 n°3, articolo 8, lettera i

¹⁷⁰ Quando si parla di "altri tributi propri" ci si riferisce a tributi che la Regione ha facoltà d'istituire con legge *in armonia con i principi tributari dello Stato*.

¹⁷¹ Tale limite, come meglio si vedrà nel capitolo successivo, non pare essere stato adeguatamente tenuto in considerazione.

¹⁷² Come alle altre regioni e province a statuto speciale

¹⁷³ Cfr., *ex multis*, la sentenza n°37/2004.

coordinamento dettata dal legislatore nazionale in attuazione del novellato articolo 119.

Con la Legge n°4 dell'11 maggio 2006 (Disposizioni varie in materia di entrate, riqualificazione della spesa, politiche sociali e di sviluppo) la Regione Sardegna, per la prima volta, ha dato piena attuazione all'articolo 8 (lettera *i*) del suo Statuto introducendo tre nuove imposte:

1. Sulle plusvalenze dei fabbricati adibiti a seconde case;
2. Sulle seconde case ad uso turistico;
3. Sugli aeromobili e unità da diporto.

A tali imposte si aggiunge, nel 2007¹⁷⁴, un'imposta di soggiorno.

Scopo di questo capitolo è di analizzare le nuove imposte istituite. Tale analisi verterà esclusivamente sulle caratteristiche tecniche delle imposte, vale a dire sui presupposti d'imposta, sui soggetti passivi e sulla base imponibile. Si vedrà inoltre se, e in che misura, i nuovi tributi trovino corrispondenza con i principi elencati da Musgrave¹⁷⁵, per tentare di stabilire se si tratta d'imposte "adatte" al livello di governo regionale.

¹⁷⁴ Legge regionale 29 maggio 2007, n°2

¹⁷⁵ Cfr. capitolo 2

3.2 L'imposta sulle plusvalenze dei fabbricati adibiti a seconde case

L'imposta sulle plusvalenze dei fabbricati adibiti a seconde case è istituita all'articolo 2 della Legge regionale 11 maggio 2006. L'imposta si applica sulle plusvalenze¹⁷⁶ derivanti dalla cessione a titolo oneroso di:

1. Fabbricati siti in Sardegna entro tre chilometri dalla battigia marina destinati ad uso abitativo. Sono escluse *“le unità immobiliari che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o del coniuge”*.
2. Di quote o di azioni non negoziate sui mercati regolamentati di società titolari della proprietà o di altro diritto reale sui fabbricati di cui al punto precedente, per la parte ascrivibile ai predetti fabbricati.

Le plusvalenze di cui al punto 1 sono costituite dalla differenza tra il prezzo o il corrispettivo di cessione ed il prezzo d'acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al miglioramento del bene medesimo e *rivalutato in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati*. Per quanto riguarda il punto 2, la plusvalenza si calcola raffrontando il prezzo o il corrispettivo di cessione con il costo d'acquisto di partecipazione. A tali plusvalenze viene applicata un'aliquota del 20%.

Soggetto passivo dell'imposta è l'alienante a titolo oneroso avente domicilio fiscale fuori dal territorio regionale o avente domicilio fiscale in Sardegna da meno di 24 mesi. Non sono soggetti passivi d'imposta i nati in Sardegna e i rispettivi coniugi¹⁷⁷.

¹⁷⁶Sono considerate plusvalenze gli aumenti di valore, entro un determinato periodo di tempo, di beni immobili (ad esempio fabbricati) e di valori mobiliari (ad esempio azioni.)

¹⁷⁷ Tale discriminazione sarà uno dei punti alla base del parere negativo della Corte Costituzionale come si vedrà meglio in seguito.

Per quanto riguarda la quantificazione degli immobili, in possesso di non residenti in Sardegna, è stato redatto un elenco dei comuni costieri integrato con i comuni non costieri che hanno dei fogli catastali ricadenti nella fascia d'interesse (si veda la figura 3.1).

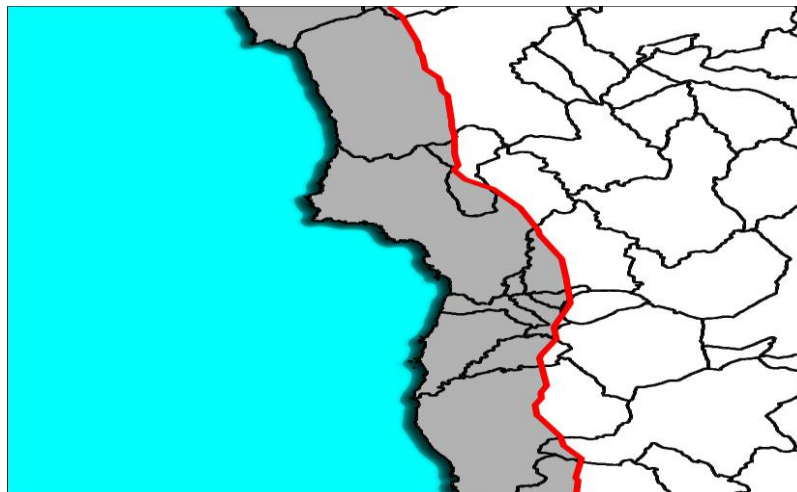


Figura 3.1 Costruzione della fascia dei 3 Km (Fonte: Arch. Argento Sara)

L'imposta, che ha coinvolto 140 contribuenti¹⁷⁸, ha determinato un gettito pari a 1.032.306,27 euro¹⁷⁹ rivelandosi un tributo marginale per la limitatezza dell'introito procurato.

3.3 L'imposta sulle seconde case ad uso turistico

Il secondo tributo introdotto dalla Regione Sardegna riguarda sempre le seconde case ad uso turistico, ma questa volta il presupposto dell'imposta è il *possesso* dei fabbricati siti ad una distanza inferiore ai tre chilometri dalla linea di battigia (figura 3.1). Anche in questo caso soggetti passivi d'imposta sono i proprietari dei fabbricati o i titolari di diritti reali sugli

¹⁷⁸ Tra l'anno 2006 e 2007.

¹⁷⁹ Agenzia della Regione Sardegna per le Entrate, marzo 2008.

stessi (usufrutto, uso, abitazione) con domicilio fiscale fuori dal territorio regionale e, come per l'imposta sulle plusvalenze, non sono soggetti passivi coloro che siano nati in Sardegna, i rispettivi coniugi e i loro figli anche se nati fuori dall'Isola. L'imposta, dovuta annualmente, è stabilita nella misura di:

- Euro 900 per fabbricati di superficie fino a 60 metri quadri;
- Euro 1.500 per fabbricati di superficie compresa tra 61 e 100 metri quadri;
- Euro 2.250 per fabbricati di superficie compresa tra 101 e 150 metri quadri;
- Euro 3.000 per fabbricati di superficie compresa tra 151 e 200 metri quadri;
- Euro 15 per ogni metro quadro eccedente 200 metri quadri.

Tali misure sono aumentate del 20% per quei fabbricati ubicati ad una distanza inferiore ai 300 metri dalla battigia marina.

La consistenza totale degli immobili nella fascia costiera dei tre chilometri risulta essere la seguente, suddivisi per categoria catastale ed evidenziando i vani catastali e la superficie media:

Categoria catastale	Numero immobili	Media vani	Media superficie (mq)
A00	72		
A01 – Signorile	71	12,1	305,4
A02 – Civile	127.345	5,5	105,0
A03 – Economico	100.000	5,0	92,9
A04 – Popolare	28.619	4,6	94,8
A05 – Ultrapopolare	6.322	2,9	72,0
A06 – Rurale	5.358	3,2	98,5
A07 – Villini	18.271	7,3	158,0
A08 – Ville	111	16,1	467,9

Tabella 3.1 Fonte: Agenzia Entrate Cagliari, marzo 2008

I dati riportati nella tabella 3.1 riguardano la totalità degli immobili presenti nella fascia dei tre km ovvero 286.169 unità immobiliari, il 14,9% dei quali (43.106) è di proprietà di non residenti. Nella tabella 3.2 sono riportati i dati riguardanti gli immobili di non residenti.

Categoria catastale	Numero immobili	Media vani	Media superficie (mq)
A00	8		
A01 – Signorile	4	9,8	56
A02 – Civile	23.957	4,1	78
A03 – Economico	12.304	4,0	75
A04 – Popolare	2.054	4,1	81
A05 - Ultrapopolare	435	2,5	54
A06 – Rurale	452	3,0	72
A07 – Villini	3.880	6,2	131
A08 – Ville	12	16,9	335

Tabella 3.2 Fonte: Agenzia Entrate Cagliari, marzo 2008

L'imposta sulle seconde case ad uso turistico ha generato un gettito pari a 28.988.686,81 euro¹⁸⁰, rivelandosi una delle imposte regionali più importanti, per l'introito originato.

3.4 L'imposta regionale su aeromobili e unità da diporto

A decorrere dall'anno 2006 è istituita¹⁸¹ l'imposta sugli aeromobili e le unità da diporto. Presupposto d'imposta sono:

¹⁸⁰ Agenzia della Regione Sardegna per le Entrate, marzo 2008.

- Lo scalo negli aerodromi del territorio regionale degli aeromobili dell'aviazione generale¹⁸² adibiti al trasporto privato, nel periodo compreso dal 1° giugno al 30 settembre;
- Lo scalo nei porti, negli approdi e nei punti d'ormeggio ubicati nel territorio regionale delle unità da diporto¹⁸³ nel periodo compreso dal 1° giugno al 30 settembre.

Così come per le due imposte precedenti, soggetto passivo dell'imposta è la persona o la società avente domicilio fiscale fuori dal territorio regionale che assume l'esercizio dell'aeromobile¹⁸⁴ o che assume l'esercizio dell'unità da diporto¹⁸⁵. L'imposta sugli aeromobili, dovuta per ogni scalo effettuato sul territorio regionale, è pari a:

- a) Euro 150 per gli aeromobili abilitati fino al trasporto di quattro passeggeri;
- b) Euro 400 per gli aeromobili abilitati al trasporto da cinque a dodici passeggeri;
- c) Euro 1000 per gli aeromobili abilitati al trasporto di oltre dodici passeggeri;

L'imposta sulle imbarcazioni e le navi da diporto è invece dovuta annualmente ed è stata stabilita nella misura di:

- a) Euro 1000 per le imbarcazioni di lunghezza compresa tra 14 e 15,99 metri;
- b) Euro 2000 per le imbarcazioni di lunghezza compresa tra 16 e 19,99 metri;
- c) Euro 3000 per le navi di lunghezza compresa tra 20 e 23,99 metri;
- d) Euro 5000 per le navi di lunghezza compresa tra 24 e 29,99 metri;
- e) Euro 10000 per le navi di lunghezza compresa tra 30 e 60 metri;

¹⁸¹ Legge regionale 11 maggio 2006, n°4 comma 4

¹⁸² Articolo 743 e seguenti del Codice della navigazione.

¹⁸³ Decreto legislativo 18 luglio 2005, n°171

¹⁸⁴ Ai sensi degli articoli 874 e seguenti del Codice della navigazione.

¹⁸⁵ Ai sensi degli articoli 265 e seguenti del Codice della navigazione

f) Euro 15000 per le navi di lunghezza superiore ai 60 metri.

È prevista una riduzione dell'imposta pari al 50% per le unità a vela con motore ausiliario. Inoltre, sono esenti dall'imposta le navi adibite all'esercizio dell'attività crocieristica e le imbarcazioni che si recano in Sardegna per partecipare a regate di carattere sportivo. Non sono altresì assoggettabili al pagamento dell'imposta tutte le unità da diporto che sostano tutto l'anno nelle strutture portuali regionali.

Il gettito dell'imposta sugli ormeggi delle unità da diporto e sugli scali degli aeromobili, per la sola annualità 2007, è stato di euro 1.874.280,00.

Tale flusso di entrata si articola in:

- Euro 164.950,00 di gettito derivate dall'imposta sugli scali degli aeromobili;
- Euro 1.709.330,00 di gettito derivante dall'imposta sugli ormeggi delle unità da diporto¹⁸⁶.

In merito al numero di unità paganti si riporta la seguente tabella riepilogativa:

	Numero unità paganti
Diporto	302
Aeromobili	285

Tabella 3.3 Fonte: Agenzia Entrate Cagliari, marzo 2008

L'imposta che ha riguardato aeromobili e unità da diporto, per la natura della base imponibile, si differenzia notevolmente dalle altre due imposte. Se si tassa chi possiede una casa è poco probabile che il soggetto passivo

¹⁸⁶ Si precisa che da tali importi va scomputato l'aggio del 5% riconosciuto ai gestori di porti e aeroporti convenzionati, per un ammontare complessivo di euro 11.047,00. Va inoltre che, qualora venga accolta l'istanza di rimborso per errato versamento della Sardinia Yacht Service, dovranno essere ulteriormente sottratti euro 244.600.

modifichi i suoi comportamenti¹⁸⁷. È invece probabile, e in parte è avvenuto¹⁸⁸, che la tassazione di un comportamento, quale l'approdo nei porti e aeroporti, possa determinare delle variazioni nella scelta dei soggetti passibili di tassazione. Si è quindi deciso di vagliare i dati riguardanti gli aeroporti¹⁸⁹ (tre aeroporti¹⁹⁰ su quattro hanno risposto positivamente con l'invio dei dati) e un numero di porti turistici¹⁹¹ sufficiente (il Consorzio Rete dei Porti rappresenta oltre un terzo dei posti barca presenti nell'isola) a valutare l'impatto della nuova imposta. Nella tabella 3.4 sono riportati i dati sul numero dei movimenti¹⁹² negli aeroporti, per il periodo dal 1° giugno al 30 settembre, e la variazione percentuale rispetto all'anno precedente.

Aeroporto	Movimenti	Var. %	
Elmas (Cagliari)	(2005) 247	+100%	---
	(2006) 233	+94,34%	-5,66%
	(2007) 183	+78,55%	-21,45%
Fertilia (Alghero)	(2005) 338	+100%	---
	(2006) 142	+42,02%	-57,98%
	(2007) 182	+71,84%	+28,16%

Tabella 3.4 Fonte: SOGAER (Elmas – Cagliari) e SOGEAAL (Fertilia – Alghero). I dati riguardano il numero dei movimenti dei voli privati nel periodo compreso dal 1° giugno al 30 settembre.

¹⁸⁷ Ad esempio per sfuggire all'imposizione decida di vendere la casa.

¹⁸⁸ La ricerca è stata effettuata sui quattro aeroporti sardi e sulla rete dei porti turistici.

¹⁸⁹ In Sardegna sono attivi quattro aeroporti: Costa Smeralda (Olbia); Elmas (Cagliari); Tortolì; Fertilia (Alghero.)

¹⁹⁰ L'Aeroporto di Tortolì, con l'invio dei dati, ha specificato che gli scali di aeromobili privati sono pressoché inesistenti.

¹⁹¹ La ricerca ha riguardato 12 porti aderenti al Consorzio Rete Porti Sardegna: Alghero, Porto Torres, Castelsardo, Isola Rossa, Santa Teresa, Palau, La Maddalena Cala Gavetta, Santa Maria Navarrese, Arbatax, Marina di Capitana, Perd'è Sali, Portoscuso.

¹⁹² I dati riguardano tutta l'aviazione generale (privata), non solo i movimenti soggetti a imposizione.

La società di gestione dell'aeroporto Costa Smeralda (Olbia)¹⁹³ ha ritenuto inopportuno l'invio dei dati, comunicando, anche a seguito di formale richiesta dei dati ai sensi della L.241/90, il diniego dell'accesso ai dati per la natura dei dati stessi. Tale carenza¹⁹⁴ non permette la visione di un quadro completo. Può tuttavia affermarsi che, per quanto riguarda i dati disponibili, si ravvisa una flessione negativa sul numero degli scali dei voli privati nel periodo di riferimento per i due anni successivi all'introduzione dell'imposta.

Nella tabella 3.5 sono riportati i dati riguardanti le unità da diporto per il 2005 e il 2006 con le relative variazioni percentuali, quella successiva (tabella 3.6) si riferisce invece al 2006 e 2007.

Periodo 1° giugno 30 settembre	2005	2006	%
Arbatax	179	101	-43,6
S. Maria Navarrese	225	160	-28,9
La Maddalena Porto Massimo	259	102	-60,6
Palau	36	18	-50,0
Santa Teresa di Gallura	316	204	-35,4
Isola Rossa	62	31	-50,0
Castelsardo	133	105	-21,1
Porto Torres	98	44	-55,1
Alghero ¹⁹⁵	433	242	-44,1
Totale	1741	1007	-42,2

Tabella 3.5 Fonte: Rete Porti Turistici, febbraio 2008

¹⁹³ Eccelsa Aviation S.r.l. (GEASAR S.p.A. socio unico)

¹⁹⁴ L'aeroporto di Olbia Costa Smeralda è il principale scalo turistico della Sardegna. Tra i primi in Europa per numero di scali privati nei mesi estivi.

¹⁹⁵ Pontili transito Crisafulli, Ser Mar, Aquatica, Consorzio.

Periodo 1° giugno 30 settembre	2006	2007	%
Arbatax	101	129	27,7
S. Maria Navarrese	194	231	19,1
La Maddalena Porto Massimo	361	278	-23,0
Palau	18	29	61,1
Santa Teresa di Gallura	228	239	4,8
Isola Rossa	31	65	109,7
Castelsardo	105	125	19,0
Porto Torres	48	42	-12,5
Alghero ¹⁹⁶	243	130	-46,5
Capitana	30	31	3,3
Perd'e Sali	1	1	0,0
Porto Scuso	11	22	100,0
Totale	1371	1322	-3,6

Tabella 3.6 Fonte: Rete Porti Turistici, febbraio 2008

Concludendo, bisogna precisare che l'osservazione dei dati sopra riportati sarà utile per verificare se gli obiettivi del legislatore siano stati raggiunti. Questo dipende dallo scopo perseguito con l'introduzione dell'imposta: creare gettito? Evitare la congestione? Nel seguente capitolo si analizzerà meglio il tema dell'opportunità di tale imposta.

¹⁹⁶ Pontili transito Consorzio, Ser Mar, Aquatica.

3.5 L'imposta di soggiorno

Con la legge regionale 29 maggio 2007, n°2 (disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione) all'articolo 5 è istituita l'imposta regionale di soggiorno. È data facoltà ai comuni di applicare l'imposta nell'ambito del proprio territorio a decorrere dall'anno 2008.

Presupposto dell'imposta è il soggiorno nel periodo compreso tra il 15 giugno e il 15 settembre:

- a) Nelle aziende ricettive¹⁹⁷;
- b) Nelle strutture ricettive extra- alberghiere¹⁹⁸;
- c) Nelle strutture ricettive agrituristiche;
- d) Nelle unità immobiliari adibite ad abitazioni principali¹⁹⁹ concesse in comodato o in locazione;
- e) Nelle unità immobiliari non adibite ad abitazioni principali. In tal caso l'imposta non si applica nei confronti del proprietario, del coniuge, degli affini e dei parenti in linea retta, dei collaterali fino al terzo grado, e nei confronti degli ospiti che soggiornano unitamente ad almeno uno dei componenti la famiglia del proprietario.

All'imposta sono soggetti coloro che non risultano iscritti nell'anagrafe della popolazione residente nei comuni della Sardegna.

L'imposta di soggiorno si applica, per persona e per ogni giornata di soggiorno, in tutte le strutture nella misura di un euro, ad eccezione degli alberghi a quattro stelle e superiori, per i quali l'imposta è stabilita nella misura di due euro al giorno per persona.

Il titolare o gestore delle strutture ricettive o il proprietario degli immobili opera in veste di sostituto d'imposta²⁰⁰ e pertanto deve comunicare al

¹⁹⁷ Di cui alla legge regionale 15 maggio 1984, n°22 (norme per la classificazione delle aziende ricettive)

¹⁹⁸ Di cui alla legge regionale 12 agosto 1998, n°27 (disciplina delle strutture ricettive extra alberghiere)

¹⁹⁹ Così come definite dall'articolo 8, comma 2, del decreto legislativo n°504 del 1992.

Comune, entro quarantotto ore dall'inizio del soggiorno, i dati identificativi dei soggetti dell'imposta e il relativo periodo di permanenza. Entro 15 giorni successivi alla fine del soggiorno dovrà inoltre provvedere al versamento al Comune.

L'imposta è attribuita per il 50% al Comune e per il restante 50% alla Regione autonoma della Sardegna, ai fini dell'istituzione di un fondo di riequilibrio e solidarietà, destinato agli investimenti nel settore turistico delle aree interne. Qualora il Comune non utilizzi la quota del 50% entro due anni dalla riscossione per le finalità previste dall'articolo 1²⁰¹, tale somma sarà riversata nel Fondo regionale per lo sviluppo e la coesione territoriale²⁰².

Al momento (giugno 2008) l'imposta dovrebbe iniziare ad essere operativa nei Comuni che hanno optato per la sua introduzione. Non si hanno ovviamente dati quantitativi circa il gettito e il numero di comuni che l'hanno adottata.

3.6 Le imposte alla prova dei cinque principi generali proposti da Musgrave

Nel secondo capitolo si è visto come il problema di scegliere opportunamente le imposte da assegnare a Regioni ed Enti Locali può essere risolto valutando se, e in che misura, i tributi istituiti a livello locale rispettino una serie di criteri generali²⁰³.

²⁰⁰ Il *sostituto d'imposta* è colui che per legge sostituisce in tutto o in parte il contribuente (cioè il cd. sostituto, ovvero chi pone in essere il presupposto d'imposta) nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria, trattenendo le imposte dovute dai compensi, salari, pensioni o altri redditi erogati e successivamente versandole allo Stato.

²⁰¹ Interventi nel settore del turismo sostenibile con particolare riguardo al miglioramento dei servizi rivolti ai turisti e alla fruizione della risorsa ambientale.

²⁰² Di cui all'articolo 5 della legge regionale n°4 del 2006

²⁰³ La definizione dei criteri generali per l'assegnazione delle imposte a livelli inferiori di governo si basa prevalentemente su due lavori: Musgrave (1983) e di King (1984.)

La lista di principi ai quali dovrebbe conformarsi una “buona” imposta locale potrebbe essere molto più dettagliata di quella riportata nel secondo capitolo. Tuttavia si ritiene che tale elenco di cinque principi generali costituisca un buono strumento per l’analisi delle imposte sopra osservate. Prima d’iniziare la valutazione delle singole imposte si riporta di seguito l’elenco dei cinque principi generali proposti da Musgrave:

Principio 1. Le imposte collegate alla stabilizzazione dell’economia o a fini redistributivi devono essere riservate al governo centrale.

Principio 2. I governi locali dovrebbero amministrare imposte basate prevalentemente sul principio del beneficio; cioè forme di pagamento che corrispondano al beneficio della spesa.

Principio 3. Le imposte su beni e fattori dotati di forte mobilità sono di competenza centrale, mentre possono essere lasciate alla competenza dei governi locali quelle su fattori immobili. Questo per non dare luogo a fenomeni d’inefficiente mobilità dei fattori o di competizione fiscale²⁰⁴.

Principio 4. Le imposte assegnate agli Enti Locali dovrebbero avere basi imponibili distribuite in maniera uniforme sul territorio nazionale, cioè non si devono verificare eccessive sperequazioni.

Principio 5. I soggetti passivi d’imposta devono essere in grado d’influenzare la politica di spesa dell’ente locale. Si deve evitare che si verifichino casi di tassazione senza rappresentanza (*taxation without representation*).

²⁰⁴ Un fenomeno di competizione fiscale sussiste quando un ente locale cerca di attrarre base imponibile nel suo territorio riducendo le aliquote. Questa “corsa” al ribasso può portare ad un livello talmente basso delle aliquote da non permettere un’offerta soddisfacente dei beni pubblici locali.

3.6.1 L'imposta sulle plusvalenze

Principio 1

L'applicazione di un'imposta sulle plusvalenze dei fabbricati adibiti a seconde case non dovrebbe comportare effetti di stabilizzazione. Anche la finalità redistributiva non sussiste. La logica di tale imposta non contiene elementi redistributivi riconducibili a un criterio di equità orizzontale tra individui e quindi può essere considerata al di fuori della funzione redistributiva.

Principio 2

L'imposta sulle plusvalenze dei fabbricati adibiti a seconde case sembra non conformarsi a tale principio. Le plusvalenze sono determinate dalla differenza tra il prezzo d'acquisto e quello di cessione aumentato del costo inerente al miglioramento del bene (in questo caso l'immobile). Solo nei casi in cui la plusvalenza derivasse dall'intervento dell'ente locale²⁰⁵ potremo definire tale tributo rispondente al principio del beneficio.

Principio 3

Tale principio pare rispettato in pieno. La base imponibile (plusvalenza) è sì variabile ma legata al fabbricato (per definizione immobile). L'unica obiezione che può essere mossa è data dal fatto che, nel lungo periodo, possa verificarsi un decadimento e un azzeramento della manutenzione degli immobili per "sfuggire" all'imposta.

Principio 4

La distribuzione effettiva della base imponibile è generalmente uniforme sul territorio nazionale. Tuttavia, in tutti i paesi, esistono aree ricche e aree

²⁰⁵ Strade, illuminazione, fognature ecc.

povere; è probabile che esistano differenze nella valutazione degli immobili a seconda della loro ubicazione. Si creerebbero quindi delle sperequazioni a sfavore degli Enti Locali (o le Regioni) nei quali le plusvalenze per cessioni d'immobili siano meno frequenti e qualitativamente limitate.

Principio 5

Non c'è nessuna corrispondenza tra tale principio e l'imposta sulle plusvalenze istituita dalla Regione Sardegna. Essendo soggetto passivo *“l'alienante a titolo oneroso avente domicilio fiscale fuori dal territorio regionale o avente domicilio fiscale in Sardegna da meno di ventiquattro mesi”*, egli non ha possibilità d'influenzare la politica di spesa dell'ente. Si tratta di un caso di *“tassazione senza rappresentanza”*. Tale fenomeno può essere definito dell'*esportazione dell'imposta*²⁰⁶ e consiste nella possibilità, per un ente locale, di finanziare una parte della sua spesa pubblica con imposte pagate da non residenti.

3.6.2 L'imposta sulle seconde case

Principio 1

Tale imposta assume prevalentemente la forma di un'imposta diretta reale (colpisce il cespite non la persona) non dovrebbe quindi avere fini redistributivi o di stabilizzazione. Non ci sono violazioni di tale principio, o perlomeno sono trascurabili.

²⁰⁶ Liberati (1999)

Principio 2

L'applicazione del tributo sulle seconde case ad uso turistico si uniforma al principio del beneficio. Il beneficio di molti servizi locali (strade, illuminazione, fognature, verde pubblico) è in una certa misura capitalizzato nel valore delle abitazioni. Nel caso specifico la base imponibile è costituita dalle abitazioni ad una distanza inferiore ai tre chilometri dalla battigia marina che godono quindi di una posizione "privilegiata". L'attività pubblica volta a garantire l'integrità dell'ambiente, la sua pulizia e, in generale, la sua vivibilità sostituisce per molti versi ciò che il proprietario dovrebbe fare di sua iniziativa per rendere godibile il suo immobile e il paesaggio che lo ospita.

Principio 3

La base imponibile dell'imposta sulle seconde case ad uso turistico è per definizione immobile. Tuttavia, un'elevata tassazione, potrebbe determinare una riduzione delle costruzioni o acquisti di seconde case ad uso turistico, privilegiando altre mete. Secondo quest'ultima ipotesi potrebbero generarsi casi di competizione fiscale.

Principio 4

Il tributo sulle seconde case ad uso turistico, così come l'imposta sulle plusvalenze dei fabbricati adibiti a seconde case, ha una base imponibile distribuita in maniera piuttosto uniforme su tutto il territorio nazionale (in ogni regione esistono seconde case ad uso turistico). Permangono tuttavia i dubbi espressi, a proposito dello stesso principio, per l'imposta sulle plusvalenze.

Principio 5

Anche questo tributo (così come tutte le altre tre imposte istituite dalla Regione Sardegna) non rispetta il principio secondo il quale coloro che pagano le imposte devono essere in grado di influenzare la politica di spesa dell'ente locale. Come vedremo meglio nel capitolo successivo, tale lacuna è stata determinante nel giudizio negativo espresso dalla Corte Costituzionale sulle nuove imposte sarde.

3.6.3 L'imposta su aeromobili e unità da diporto

Principio 1

L'imposta regionale sugli aeromobili e sulle unità da diporto non presenta fini di stabilizzazione economica né fini redistributivi. Tale principio è rispettato.

Principio 2

Anche in questo caso il tributo non incontra obiezioni. Tale imposta rispetta il principio del beneficio nella misura in cui l'approdo nell'isola è possibile solo se esistono le infrastrutture adeguate (porti, aeroporti) e se, tali infrastrutture, possono essere facilmente raggiunte (strade, indicazioni, traffico). In sostanza si tratta di un'imposta su una base imponibile strettamente collegata all'attività degli Enti Locali (della Regione nel nostro caso).

Principio 3

Il principio che riguarda la natura della base imponibile non pare rispettato. Tale principio auspica la tassazione, a livello locale, di basi imponibili prevalentemente immobili per non dar luogo a fenomeni

d'inefficiente mobilità dei fattori o di competizione fiscale. Tuttavia, visto il presupposto d'imposta (*“lo scalo negli aerodromi, porti, negli approdi e nei punti d'ormeggio ubicati nel territorio regionale [...] nel periodo compreso dal 1° giugno al 30 settembre”*) è possibile che si verifichi un aumento della mobilità²⁰⁷ dei fattori e soprattutto fenomeni di competizione fiscale²⁰⁸. Tale competizione può avere luogo nella misura in cui l'elevata tassazione degli scali di aeromobili e unità da diporto determini un movimento dei flussi turistici verso mete dove tale tassazione è limitata o assente.

Principio 4

Per ciò che riguarda la distribuzione della base imponibile in tutto il territorio nazionale, si può affermare che tale uniformità non sussiste. La conformazione geografica è un elemento determinante della possibile sperequazione dovuta all'introduzione di tale imposta.

Il fatto di essere un'isola fa della Sardegna una Regione raggiungibile solo con imbarcazioni o aeromobili e la tassazione degli approdi e degli scali²⁰⁹ provocherebbe degli squilibri di gettito rispetto a regioni che, per le loro caratteristiche geografiche, non trarrebbero lo stesso profitto.

Principio 5

La mancanza di corrispondenza tra soggetti passivi d'imposta ed elettori, anche in questo caso, è verificata per definizione: *“soggetto passivo dell'imposta è la persona o la società avente domicilio fiscale fuori dal territorio regionale che assume l'esercizio dell'aeromobile [...] o che assume l'esercizio dell'unità da diporto”*. La violazione di tale principio,

²⁰⁷ Si è visto come l'introduzione di tale imposta, abbia determinato una flessione nel numero di scali per i due anni successivi all'entrata in vigore.

²⁰⁸ Si ha competizione fiscale quando un ente locale cerca di attrarre base imponibile nel suo territorio riducendo le aliquote. La competizione fiscale non è necessariamente inefficiente, può però diventare distruttiva se il basso livello delle aliquote impedisce un'offerta soddisfacente di beni pubblici locali.

²⁰⁹ Anche se solo quelli riguardanti aeromobili e unità da diporto privati

come già si è detto, comporterebbe situazioni nelle quali i soggetti che pagano l'imposta nell'ente locale non potrebbero votare per eleggere i rappresentanti dell'ente locale stesso.

A ciò si potrebbe obiettare che i residenti di un ente locale sono a volte non residenti in altri Enti Locali e che quindi le imposte che essi ricevono da altri Enti Locali si compensano con quelle che pagano a loro volta²¹⁰. In questo specifico caso tale osservazione non è legittimata.

3.6.4 L'imposta di soggiorno

Principio 1

L'imposta di soggiorno non contrasta col principio secondo il quale le imposte utilizzate per fini di stabilizzazione economica o per fini redistributivi devono essere riservate al governo centrale. Si tratta di un'imposta che non ha nulla a che fare con gli obiettivi di stabilizzazione economica e, tanto meno, con finalità di carattere redistributivo.

Tuttavia, per quanto riguarda la redistribuzione, può essere fatta la seguente osservazione: l'imposta di soggiorno (così come tutte le imposte sui consumi) è regressiva²¹¹ quindi penalizzerebbe il consumo (nel nostro caso di soggiorni per vacanze) degli individui più poveri. Per mitigare questi effetti regressivi, l'imposta di soggiorno ha previsto due aliquote (*“l'imposta si applica [...] nella misura di un euro al giorno per persona, ad eccezione dei soggiorni negli alberghi a quattro stelle e superiori, per i quali l'imposta è stabilita nella misura di due euro al giorno per persona”*). Ciò nonostante l'obiettivo redistributivo non è l'obiettivo

²¹⁰ Nel caso dell'imposta regionale sarda sugli aeromobili e le unità da diporto tale obiezione sarebbe accettabile solo se tale tributo fosse presente anche nelle altre regioni italiane.

²¹¹ È opinione prevalente che le imposte sui consumi siano imposte regressive, sulla base dell'ipotesi che la propensione marginale al consumo degli individui più ricchi è minore di quella degli individui più poveri.

prevalente di tale imposta che può quindi essere adottata a livello locale senza venir meno al presente principio.

Principio 2

L'idea che un'imposta come quella di soggiorno si avvicini al principio del beneficio si fonda sull'ipotesi che il consumo di una vacanza (di un soggiorno), come base imponibile, sia strettamente legata all'attività dell'ente locale (della Regione nel nostro caso). Tale imposta potrebbe in qualche modo essere collegata ai servizi necessari per l'accoglimento dei turisti e tutti i benefici²¹² derivanti dal soggiornare in quella determinata località. L'imposta di soggiorno pare quindi conformarsi pienamente a tale principio.

Principio 3

Se la base imponibile dell'imposta di soggiorno sia mobile è prevalentemente un problema empirico. Non si può escludere che aliquote troppo elevate possano determinare una migrazione dei soggetti passibili d'imposta (di turisti nel nostro caso) soprattutto se, per il soggetto passivo, il bene in questione (il soggiorno in Sardegna) ha un sostituto (ad esempio il soggiorno in Corsica). Tale conclusione tuttavia deve essere considerata come un'ipotesi, si dovrebbe svolgere un'analisi approfondita sulle preferenze del consumatore per determinare se, e in che misura, vi sia mobilità della base imponibile.

In generale si può ritenere che i consumi siano relativamente mobili: un individuo può decidere di consumare laddove le imposte sui consumi siano minori. Ciò nonostante la specificità del bene considerato (soggiorni

²¹² Si pensi alla pulizia dell'ambiente, alla manutenzione del verde pubblico, al soggiornare in un luogo sicuro grazie all'opera della polizia municipale, ecc.

in Sardegna) non dovrebbe determinare mobilità elevata della base imponibile.

Principio 4

La questione della distribuzione della base imponibile dell'imposta di soggiorno è strettamente collegata all'area di riferimento. Tale distribuzione risente della localizzazione delle strutture ricettive e delle località a forte vocazione turistica. Vi sono quindi fondate possibilità di sperequazione. In questo caso l'imposta regionale di soggiorno violerebbe il presente principio.

Principio 5

Non c'è corrispondenza tra tale principio e l'imposta di soggiorno. Chi paga quest'imposta (*“all'imposta sono soggetti coloro che non risultano iscritti nell'anagrafe della popolazione residente nei comuni della Sardegna”*) non è in grado²¹³ di scegliere (eleggere) i rappresentanti dell'ente locale che ha adottato l'imposta. Anche in questo caso (così come per le imposte di cui sopra) non si è evitato il fenomeno della *“tassazione senza rappresentanza”*. Vi è inoltre il problema già citato dell'*esportazione dell'imposta*: è giusto finanziare una parte della spesa pubblica locale con imposte pagate da non residenti?

3.6.4 Un breve riepilogo

L'analisi sulla corrispondenza ai 5 principi delle nuove imposte istituite dalla Regione Sardegna verrà ora schematizzata nella tabella 3.7. Tale riepilogo, anche se semplicistico, sarà utile per avere una visione

²¹³ Attraverso il voto

d'insieme dei nuovi tributi e per rendere nitidi i punti in contrasto con i requisiti elaborati da Musgrave.

Nella tabella, accanto a ogni imposta, è riportato il grado di fedeltà al principio. Si è scelto di attribuire: il colore verde a quelle imposte che non violano il principio; il colore giallo a quelle imposte che, pur non conformandosi al principio, non se ne discostano in modo considerevole; e il colore rosso a quei tributi che hanno una totale divergenza dal principio.





















	Principio 1 Le imposte da utilizzare per fini di stabilizzazione economica o per fini redistributivi debbono essere riservate al governo centrale.	Principio 2 I governi locali dovrebbero amministrare imposte basate sul principio del beneficio.	Principio 3 I governi locali dovrebbero applicare imposte sui fattori prevalentemente immobili.	Principio 4 Le imposte assegnate agli Enti Locali dovrebbero avere basi imponibili distribuite in maniera piuttosto uniforme su tutto il territorio nazionale.	Principio 5 Coloro che pagano le imposte devono essere in grado d'influencare la politica di spesa dell'ente locale.
Imposta sulle plusvalenze					
Imposta sulle seconde case					
Imposta su aeromobili e unità da diporto					
Imposta di soggiorno					

Tabella 3.7 Le nuove imposte sarde alla prova dei 5 principi generali

3.7 Le modifiche alla legge

La legge regionale 29 maggio 2007, n°2 oltre ad istituire, all'articolo 5, l'imposta di soggiorno (di cui si è detto sopra) ha reso operative diverse modifiche alle imposte istituite con la legge 11 maggio 2006, n°4. Tali emendamenti, pur non deformando l'impianto impositivo, hanno apportato delle variazioni che si andranno di seguito ad esaminare.

Imposta regionale sulle plusvalenze. La prima modifica apportata riguarda l'imposta sulle plusvalenze. Nella formulazione originaria la denominazione di tale tributo era "*Imposta regionale sulle plusvalenze delle seconde case ad uso turistico*", nella legge n°2 del 2007, all'articolo 3, si parla invece di "*Imposta regionale sulle plusvalenze realizzate dalla cessione a titolo oneroso delle unità immobiliari adibite ad uso abitativo, diverse dall'abitazione principale, così come definita dall'articolo 8, comma 2, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n°504²¹⁴*". Questo ritocco terminologico, almeno teoricamente, comporterebbe un'estensione della base imponibile. Se prima il presupposto d'imposta erano le plusvalenze derivanti dalla cessione, a titolo oneroso, dei soli immobili adibiti "ad uso turistico", ora, mancando tale puntualizzazione, rientrano nella base imponibile le plusvalenze derivanti dalla cessione di *tutte* le unità immobiliari diverse dall'abitazione principale. Si ricorda, per meglio comprendere la rilevanza di tale modifica, che l'autonomia impositiva riconosciuta alla Regione Sardegna all'articolo 8, lettera *i*, è limitata a "*imposte e tasse sul turismo*". Nella nuova versione tale limite parrebbe violato e, come meglio si vedrà nel capitolo successivo, anche tale problema è stato considerato nella sentenza della Corte Costituzionale.

²¹⁴ [...]Per abitazione principale s'intende quella nella quale il contribuente, che la possiede a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale, e i suoi familiari dimorano abitualmente[...].

Concludendo, la nuova formulazione dell'imposta prevede che l'imposta non si applichi *alle cessioni a titolo oneroso di unità immobiliari adibite ad uso abitativo, effettuate in regime d'impresa nell'esercizio delle attività di costruzione o compravendita di immobili, purché iscritte tra le rimanenze dell'ultimo bilancio approvato*. Vi sono inoltre modifiche riguardanti le modalità di pagamento dell'imposta, gli accertamenti, i concessionari per la riscossione e i poteri assegnati all'ARASE²¹⁵ (Agenzia della Regione Autonoma della Sardegna per le Entrate) che, dati i fini di questo lavoro, si ritiene non necessitino di essere affrontati in questa sede.

L'imposta sulle seconde case ad uso turistico. Anche in questo caso, così come per l'imposta sulle plusvalenze, cambia la denominazione del tributo che da *“imposta regionale sulle seconde case ad uso turistico”* diventa *“imposta regionale sulle unità immobiliari destinate ad uso abitativo, non adibite ad abitazione principale, così come definita dall'articolo 8, comma 2, del decreto legislativo n°504 del 1992[...]*” rimane valida, anche per questa imposta, la critica di cui sopra.

Tale imposta, nella nuova versione, subisce un cambiamento negli importi dovuti. L'articolo 5 dispone:

“L'imposta regionale è stabilita nella misura annua di

- *Euro 9 per metro quadro unità immobiliari di superficie fino a 60 metri quadri;*
- *Euro 11 per ogni metro quadro eccedente i 60 metri quadri e fino a 100 metri quadri;*

²¹⁵ L'Agenzia della Regione Sardegna per le Entrate è stata istituita con la legge regionale n. 4 dell'11 maggio 2006. E' un organo tecnico-specialistico in materia di entrate a sostegno dell'Amministrazione regionale. Gestisce le imposte regionali con funzioni di consulenza nei confronti dei Cittadini. Inoltre supporta l'intera Amministrazione regionale, gli Enti Regionali e le Società partecipate sui propri adempimenti tributari.

- *Euro 14 per ogni metro quadro eccedente i 100 metri quadri e fino a 150 metri quadri;*
- *Euro 15 per ogni metro quadro eccedente i 150 metri quadri e fino a 200 metri quadri;*
- *Euro 16 per ogni metro quadro eccedente i 200 metri quadri”.*

Le misure previste nella seconda versione dell'imposta prevedono un importo minore per tutte le tipologie. Ad esempio, per un immobile di 80 metri quadri, secondo la prima versione, il contribuente avrebbe dovuto pagare 1.500 euro mentre, stando all'ultima modifica, l'importo dovuto sarebbe di 760 euro; un immobile di 200 metri quadri avrebbe pagato 3.000 euro secondo la versione del 2006 e 2.210 euro facendo riferimento alla nuova disposizione. Non si segnalano altre variazioni di rilievo.

Imposta regionale su aeromobili e unità da diporto. Anche questo tributo, così come i due precedenti, cambia denominazione. A differenza dell'imposta sulle plusvalenze e di quella sulle seconde case, l'aggettivo “turistico” è aggiunto, non eliminato. La prima versione del tributo era denominata “*imposta regionale su aeromobili e unità da diporto*” ora invece si parla di “*imposta regionale sullo scalo turistico degli aeromobili e delle unità da diporto*” ma, di fatto, il presupposto dell'imposta non cambia. Il legislatore, nel 2006, non ha ritenuto di dover esplicitare nel testo della legge il carattere “turistico” degli scali, indicando solo il periodo nel quale gli scali sarebbero stati considerati presupposto d'imposta (dal 1° giugno al 30 settembre).

È stata inoltre introdotta (articolo 3, comma 6, lettera c) una nuova categoria di esenti per l'imposta sulle unità da diporto: “*sono esenti dall'imposta [...] tutte le soste tecniche, limitatamente al tempo necessario per l'effettuazione della stessa*”.

Una modifica più radicale di tale imposta è stata effettuata dalla Legge Regionale 5 marzo 2008 n°3. Denominata *Tassa regionale per la tutela e la sostenibilità ambientale*, la nuova imposta non discrimina più tra residenti e non residenti ma riguarda tutti i soggetti che:

*“assumono l'esercizio dell'unità da diporto
ai sensi degli articoli 265 e seguenti del Codice della navigazione”*

E, nel caso degli aeromobili:

*“L'imposta è dovuta dai soggetti che assumono l'esercizio dell'aeromobile
ai sensi degli articoli 874 e seguenti del Codice della navigazione”*

La nuova imposta quindi si differenzia in modo consistente dalla sua prima versione, viene meno quell'elemento su cui si basava la definizione dei soggetti passivi (*[...]Soggetto passivo dell'imposta è la persona o la società avente domicilio fiscale fuori dal territorio regionale [...]*)

Si segnala anche una variazione, in riferimento agli importi dell'imposta, per quanto riguarda il tributo sulle unità da diporto. L'imposta, non più annuale ma settimanale, è stabilita nella misura di:

a) euro 120 per le imbarcazioni di lunghezza compresa tra 14 e 15,99 metri;

b) euro 500 per le imbarcazioni di lunghezza compresa tra 16 e 19,99 metri;

c) euro 750 per le imbarcazioni di lunghezza compresa tra 20 e 23,99 metri;

d) euro 1.250 per le navi di lunghezza compresa tra 24 e 29,99 metri;

e) euro 2.500 per le navi di lunghezza compresa tra 30 e 60 metri;

*f) euro 3.750 per le navi di lunghezza superiore ai 60 metri;
a partire dalla quinta settimana di permanenza la tassa non è dovuta;*

Capitolo 4

La sentenza della Corte Costituzionale

4.1 Premessa

Prima di analizzare la sentenza che ha decretato il giudizio negativo sulla legittimità costituzionale per le imposte sarde²¹⁶, è necessario un breve cenno sulla giustizia costituzionale.

Esistono due modi di accesso al giudizio di legittimità costituzionale: l'accesso indiretto "*in via incidentale*", che si ha quando la questione di legittimità costituzionale sorge nel corso di un giudizio; e l'accesso diretto "*in via d'azione*" da parte dello Stato contro leggi regionali (o delle regioni avverso leggi dello Stato). L'articolo 134 della Costituzione circoscrive il sindacato di costituzionalità alle "*leggi e agli atti aventi forza di legge, dello Stato e delle regioni*". Oggetto del controllo sono dunque:

- Leggi ordinarie dello Stato;
- Leggi regionali e le leggi delle province autonome di Trento e Bolzano;
- Gli atti aventi forza di legge dello Stato;
- Leggi costituzionali e le leggi di revisione costituzionale (queste ultime secondo l'interpretazione prevalente)²¹⁷.

²¹⁶ Solo l'imposta di soggiorno non è stata dichiarata illegittima, mentre il giudizio sull'imposta su aeromobili e unità da diporto è sospeso in attesa della sentenza della Corte di giustizia CE.

²¹⁷ Barbera, Fusaro (2006)

Un atto normativo per essere costituzionalmente legittimo deve essere, oltre che esistente²¹⁸, valido: cioè conforme alle norme che ne disciplinano la forma, il procedimento e il contenuto.

Quando, indipendentemente da come è stato formato, l'atto presenta un vizio attinente al contenuto si parla di *vizio sostanziale* (è il caso che ci si appresta ad esaminare). Un atto legislativo è incostituzionale per vizio sostanziale: quando il suo contenuto lede la disciplina desumibile da una o più norme costituzionali (vizio sostanziale *tout court*); quando il suo oggetto non rispetta l'ambito materiale di competenza assegnato all'atto legislativo da una o più norme costituzionali (vizio sostanziale per incompetenza²¹⁹).²²⁰

Il giudizio in via d'azione (articolo 127 della Costituzione) si apre direttamente mediante:

- Ricorso dello Stato contro leggi regionali che eccedono la competenza della regione (questo è il caso che ci riguarda);
- Ricorso della regione contro leggi e atti aventi forza di legge dello Stato o contro leggi di altre regioni che ledano la sua sfera di competenza.

Fino alla riforma del titolo V della Costituzione (e quindi anche dell'articolo 127) vi era un'importante differenza tra il ricorso statale contro una legge regionale e quello regionale contro una legge statale: il primo aveva carattere *preventivo*, il secondo *successivo*. Oggi hanno entrambe carattere successivo, nel senso che riguardano disposizioni già in vigore.

²¹⁸ Ossia esteriormente individuato o individuabile.

²¹⁹ Nel primo caso rientrano, ad esempio, gli atti legislativi che discriminano i cittadini in base al sesso, violando l'articolo 3 comma1 della Costituzione; nel secondo caso rientra l'ipotesi in cui, violando l'articolo 117 della Costituzione, una legge dello Stato intervenga in una materia di competenza regionale, o al contrario, una legge regionale pretenda di disciplinare una materia riservata allo Stato.

²²⁰ Barbera, Fusaro (2006)

Quanto alla titolarità del ricorso, l'azione del governo richiede la delibera del Consiglio dei Ministri, cui segue l'iniziativa del Presidente del Consiglio.

Sotto il profilo sostanziale del ricorso, lo Stato può impugnare leggi regionali per qualsiasi vizio di legittimità costituzionale, invocando qualsivoglia parametro costituzionale.²²¹

4.2 Il ricorso dello Stato

Con il ricorso n. 91 del 2006, notificato il 10 luglio 2006 e depositato il 13 luglio successivo, il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, ha promosso questioni di legittimità costituzionale:

- A. dell'art. 2 della legge della Regione Sardegna 11 maggio 2006, n. 4 (Disposizioni varie in materia di entrate, riqualificazione della spesa, politiche sociali e di sviluppo), [...];*
- B. dell'art. 3 della stessa legge regionale, [...];*
- C. dell'art. 4 della stessa legge regionale, [...];*

Così la sentenza 102/2008²²² introduce l'analisi del ricorso dello Stato sulle nuove norme della Regione Sardegna. Tale ricorso parte dal presupposto che le nuove imposte istituite (imposta regionale sulle plusvalenze dei fabbricati adibiti a seconde case, imposta regionale sulle seconde case ad uso turistico e l'imposta regionale su aeromobili e unità da diporto²²³) non possono trovare fondamento costituzionale nell'articolo 8, lettera *i*, dello

²²¹ Barbera, Fusaro (2006)

²²² Presidente Franco Bile. Relatore Franco Gallo. Udiienza Pubblica del 12/02/2008. Decisione del 13/02/2008. Deposito del 15/04/2008

²²³ Dell'imposta di soggiorno, istituita dalla L. R. 2/2007, si dirà in seguito.

statuto di autonomia. Tale articolo, come già si è detto, comprende tra le entrate regionali le imposte e tasse sul turismo e gli altri tributi propri che la regione ha facoltà d'istituire con legge in armonia con i principi del sistema tributario dello Stato.

L'attribuzione dunque è duplice: diretta, per le imposte e tasse sul turismo; indiretta per gli altri tributi, in quanto presuppone che la regione abbia la facoltà d'istituirli, facoltà che non viene attribuita direttamente dalla norma statutaria, ma che deve trovare la sua fonte in norme apposite. La difesa erariale, inoltre, sostiene che *il potere impositivo della regione investe i servizi turistici, vale a dire quelle prestazioni in favore del turista durante la sua permanenza nella regione, con la conseguenza che esso non potrebbe rappresentare la base costituzionale di nessuna delle norme impugnate perché nessuna di esse [...] è riconducibile al turismo, secondo la nozione tradizionale in campo tributario.*

Questo è il fondamento del ricorso dello Stato nei confronti della Regione Sardegna. Si vedrà ora quali sono le censure formulate dall'Avvocatura generale dello Stato per ciascun'imposta.

Imposta regionale sulle plusvalenze dei fabbricati adibiti a seconde case. Ad avviso della difesa erariale tale norma viola il citato articolo 8 lettera *i* dello Statuto della regione Sardegna perché:

- a) l'oggetto dell'imposta non può essere ricondotto alla materia del turismo;
- b) non è ammissibile, in materie diverse dal turismo, una piena esplicazione di potestà tributarie regionali, in carenza della fondamentale legislazione di coordinamento dettata dal parlamento nazionale;
- c) sono violati i principi del sistema tributario dello Stato in materie diverse dal turismo.

La norma che istituisce tale imposta violerebbe inoltre gli articoli 117 e 119 della Costituzione²²⁴, non esistendo la già menzionata legge di coordinamento per l'attuazione del novellato articolo 119. Tuttavia, anche qualora *si potessero desumere i principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario dalla legislazione tuttora in vigore*, la difesa erariale formula tre ulteriori censure:

- le plusvalenze immobiliari sono tassabili a condizione che la cessione intervenga a non più di cinque anni dall'acquisto o dalla costruzione, esclusi gli immobili acquistati per successione o donazione e altri casi indicati dall'articolo 67, comma 1, lettera *b*, del d. P. R. 22 dicembre 1986 n°917²²⁵. Tale norma serve a garantire l'esenzione dall'imposta per coloro che effettuano cessioni non a carattere speculativo. Il periodo di cinque anni dovrebbe essere un buon indicatore della volontà dell'acquirente di effettuare l'acquisto dell'immobile per servirsene e non per lucrare dalla sua cessione.
- Violazione degli articoli 3 e 53 della Costituzione, per contrasto con il "principio generale" secondo cui lo stesso indice di capacità contributiva non giustifica la sovrapposizione di più imposte. Ogni imposta deve avere un presupposto autonomo, dovendo colpire materie tassabili diverse, mentre in questo caso la Regione ha colpito la stessa materia già tassata dallo Stato²²⁶.
- Violazione dell'articolo 117, primo comma, della Costituzione in relazione all'articolo 12 del trattato CE. La norma discrimina i cittadini comunitari adottando, per l'applicazione dell'imposta, il criterio della cittadinanza²²⁷ e quello della residenza²²⁸.

²²⁴ In relazione all'articolo 10 della Legge costituzionale n°3 del 2001

²²⁵ Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi

²²⁶ Articolo 67, comma 1, lettera *b*, del d. P.R. n°917 del 1986

²²⁷ Essere nati in Sardegna

²²⁸ Avere il domicilio fiscale fuori dal territorio regionale.

Infine, con riferimento alle modifiche apportate all'imposta dalla legge regionale 2/2007, l'imposta sulle plusvalenze sarebbe irragionevole perché, applicandosi a tutte le unità immobiliari site entro tre chilometri dalla battigia marina, fisserebbe ingiustificatamente una distanza dalla battigia uguale per tutte le spiagge della Regione, senza tener conto della conformazione dei luoghi e, quindi, delle diverse possibilità di accesso al mare. Non sussiste, secondo l'Avvocatura generale dello Stato, il rispetto del principio della capacità contributiva²²⁹.

Imposta regionale sulle seconde case ad uso turistico. Restano valide le stesse obiezioni mosse all'imposta precedente (punti "a", "b" e "c") inoltre, la difesa erariale ha ritenuto che *il tributo pregiudica le possibilità di politica economica dello Stato della quale uno degli strumenti principali è quello tributario* perché colpisce la stessa base imponibile incisa da altri tributi e, in particolare, all'ICI, producendo una *disarmonia con i principi del sistema tributario dello Stato*.

L'oggetto dell'imposta non può essere ricondotto alla materia del turismo, in quanto il fine turistico non può essere ritenuto implicito nel fatto che l'unità immobiliare non sia adibita ad abitazione principale, come, ad esempio, nel caso d'immobili utilizzati per esigenze di lavoro.

La norma sarebbe commisurata alla visibilità del mare, quindi su valori panoramici, i quali non sono materia tassabile, perché non integrano la capacità contributiva (che è invece legata al valore economico del bene). È motivo d'irragionevolezza, inoltre, il fatto che l'imposta sia dovuta anche per immobili privi di vista sul mare.

²²⁹ Nella norma impugnata non si trova alcun elemento per il quale la capacità contributiva, espressa dalla realizzazione di plusvalenze con la cessione di immobili situati nella Regione, sia diversa a seconda che il soggetto risieda in Sardegna o fuori.

La norma che istituisce tale imposta viola inoltre l'articolo 53 della Costituzione²³⁰ e l'articolo 12 del Trattato CE in quanto discrimina i cittadini comunitari adottando, per l'applicazione dell'imposta, i seguenti criteri: non essere nati in Sardegna (che attiene alla cittadinanza) e avere il domicilio fiscale fuori dal territorio regionale (che attiene alla residenza).

Inoltre, l'imposta è determinata in base alla superficie del fabbricato, senza tener conto del suo valore, mentre la tassazione in base ai valori catastali, come avviene per l'imposta statale e per l'ICI, andrebbe considerata come principio fondamentale in quanto consente di colpire valori medi, determinati per zone omogenee in rapporto analogo con i valori di mercato e, in ogni caso, variabili a secondo del pregio degli immobili.

Imposta regionale su aeromobili e unità da diporto. Anche questa imposta viola l'articolo 8, lettera *i*, dello Statuto della Regione Sardegna e gli articoli 117 e 119 della Costituzione per gli stessi motivi²³¹ già esposti con riferimento alle imposte sulle plusvalenze e sulle seconde case. Inoltre:

- Con riferimento alle unità da diporto che effettuino lo scalo in zona non attrezzata, in uno specchio di mare ridossato, dove l'ormeggio sia effettuato a terra, utilizzando la struttura naturale della spiaggia, la Regione ha individuato come presupposto d'imposta l'utilizzo di un bene naturale, sul quale non può esercitare poteri, quale il mare, soggetto solo al potere statale entro i limiti del mare territoriale;
- Con riferimento all'imposta sugli aeromobili vi è la violazione dell'articolo 53 della Costituzione perché si è di fronte a una duplicazione d'imposta. Un'imposta, o meglio una tassa, di questo genere dovrebbe essere in favore di chi ha a carico l'onere di

²³⁰ Inteso quale strumento attraverso il quale *trova applicazione nel settore tributario il principio di uguaglianza sancito dall'articolo 3.*

²³¹ Ci si riferisce ai punti *a*, *b* e *c* elencati per l'imposta regionale sulle plusvalenze dei fabbricati adibiti a seconde case e richiamati anche in riferimento all'imposta regionale sulle seconde case ad uso turistico.

manutenzione e gestione degli impianti aeroportuali che vengono utilizzati nello scalo. Questi soggetti, peraltro, hanno già la possibilità di rifarsi su chi esercita l'aeromobile attraverso il pagamento dei diritti aeroportuali, o diritto per l'uso degli aeroporti²³². Inoltre, *non costituisce indice di capacità contributiva lo svolgimento di un'attività per la quale, comunque lo si voglia definire, si paga un prezzo che copre il costo del servizio reso, con margine di utile.*

- Con riferimento alle unità da diporto, essendo l'imposta dovuta annualmente, più si utilizzano le strutture portuali, minore, proporzionalmente, è l'onere dell'imposta che, in questo modo, ha carattere regressivo.
- Un'attività esercitata nella stessa forma non può essere considerata espressione di capacità contributiva diversa a seconda del periodo in cui viene svolta.
- L'imposta denunciata ha carattere regressivo, perché la sua misura diminuisce proporzionalmente all'aumentare del numero dei passeggeri che l'aeromobile è abilitato a trasportare e della lunghezza delle unità da diporto e perché, con riferimento a queste ultime, è pagata una sola volta per tutto l'anno, così che più scali si fanno, meno sarà in proporzione l'onere tributario;

La norma che istituisce tale imposta si pone, relativamente ai soggetti che svolgono attività d'impresa, in contrasto con l'articolo 117, primo comma, della Costituzione perché viola:

- L'articolo 49 del Trattato CE, introducendo una restrizione alla libera prestazione dei servizi nel mercato sardo dei servizi nautici e aerei, che costituisce una parte rilevante del mercato europeo;

²³² Legge n°324/1976

- L'articolo 81 del Trattato CE, perché ha l'effetto di falsare il gioco della concorrenza all'interno del mercato comune;
- L'articolo 87 del trattato CE, perché istituisce un aiuto alle imprese con sede in Sardegna.

La difesa erariale lamenta anche la violazione degli articoli 117 e 120 della Costituzione perché la norma che istituisce l'imposta sugli aeromobili e unità da diporto investe la materia della concorrenza (riservata alla competenza legislativa statale) incidendo, di conseguenza sull'*unità economica della Repubblica*.

Lo Stato afferma che, con l'eccezione dell'imposta di soggiorno (di cui si dirà tra breve), contrariamente alla formulazione letterale delle norme²³³, i tributi non possono essere definiti imposte o tasse sul turismo, ma devono essere considerato quali "*altri tributi propri*" ai sensi dell'articolo 8, lettera *h*²³⁴, dello Statuto Speciale.

L'Avvocatura generale dello Stato, inoltre, in ragione del rilievo comunitario del mercato turistico sardo, ha proposto alcune censure basate su parametri di diritto comunitario in relazione alle quali chiede che sia effettuato il rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia CE, ai sensi dell'articolo 234 del Trattato CE.

L'imposta di soggiorno. Secondo l'Avvocatura generale dello Stato, anche tale tributo, viola:

- L'articolo 8 lettera *h* (ex lettera *i*) dello Statuto della Regione Sardegna, perché la regione non può istituire imposte comunali essendo tale divieto un principio del sistema tributario dello Stato;

²³³ Il riferimento è anche alle modifiche effettuate dalla L. R. 2/2007.

²³⁴ Ex lettera *i*, sostituita dal comma 834 dell'articolo 1 della legge n. 296 del 2006.

- L'articolo 119 della Costituzione²³⁵ perché la Regione non può stabilire un'imposta comunale senza lasciare ai comuni nessun margine di autonomia, se non la scelta se istituire o no l'imposta;
- L'articolo 3 della Costituzione, perché è irragionevole che i residenti in Sardegna non siano soggetti all'imposta, poiché la loro posizione è identica se rapportata al presupposto dell'imposta;
- L'articolo 117 primo comma della Costituzione, per contrasto con l'articolo 12 del Trattato CE, perché i cittadini dell'Unione Europea subiscono una discriminazione rispetto ai residenti nella Regione;
- L'articolo 49 del Trattato CE, perché la libertà di prestazione dei servizi all'interno della comunità è violata anche quando vengono posti ostacoli al godimento di servizi da parte di cittadini di Paesi membri.

4.3 La difesa della Regione Sardegna

Così come per la ricostruzione del ricorso dello Stato effettuata sopra, si procederà ora alla disamina delle osservazioni della Regione Sardegna (la resistente)²³⁶, in merito alla questione di legittimità. La difesa prende il via dalla premessa che, la potestà legislativa in materia di autonomia tributaria, si fonda sull'articolo 8, lettera *i*, dello Statuto di autonomia. Ad avviso della Regione, tale disposizione, consente alla Sardegna d'istituire direttamente tributi legati all'attività turistica, anche in carenza della legislazione statale di coordinamento.

²³⁵ In relazione all'articolo 10 della L. costituzionale n°3 del 2001

²³⁶ Difesa dagli avvocati Graziano Campus e Paolo Carrozza.

I tributi disciplinati dalle norme censurate sono tributi sul turismo nel senso fatto proprio dall'articolo 3 del d.lgs. 16 marzo 1992, n. 268 (Norme di attuazione dello statuto speciale per il Trentino-Alto Adige in materia di finanza regionale e provinciale), e cioè *forme di imposizione che colpiscono attività ovvero utilizzo di beni immobili riferiti alla pratica turistica, ovvero attività economiche qualificate come turistiche o inerenti al turismo, in quanto dallo stesso direttamente influenzate sotto il profilo economico, anche in rapporto alla localizzazione dell'attività medesima.*

Un'ulteriore premessa della Regione Sardegna, riguarda l'articolo 1 della legge 29 marzo 2001, n. 135 (Riforma della legislazione nazionale del turismo) che *pone in relazione la legislazione regionale sul turismo con la tutela dell'ambiente, con la sostenibilità degli interventi e con lo sviluppo del turismo anche ai fini dell'attuazione del riequilibrio con le aree depresse*, consentendo al legislatore regionale di individuare nelle seconde case sulla costa un presupposto impositivo "affidabile", perché strettamente correlato al turismo estivo. L'azione regionale²³⁷ di salvaguardia dell'ambiente costiero dalla speculazione edilizia è indice di tale correlazione.

Proprio in considerazione delle caratteristiche ambientali dell'isola, il presupposto delle imposte istituite con le disposizioni censurate può allora identificarsi nel "consumo" dell'ambiente e del paesaggio *operato dalla mera esistenza [...] di fabbricati siti nella fascia costiera e destinati ad essere utilizzati quasi esclusivamente nella stagione estiva*, tanto che lo stesso legislatore costituzionale, con l'art. 8, lettera *i*, dello statuto, ha attribuito alla Regione una potestà legislativa in tema di tributi sul turismo.

²³⁷ L'azione che si è manifestata nell'adozione della legge reg. 25 novembre 2004, n. 8 (Norme urgenti di provvisoria salvaguardia per la pianificazione paesaggistica e la tutela del territorio regionale), che ha disciplinato le procedure per la redazione e l'approvazione del piano paesaggistico regionale, istituendo contestualmente alcune misure di salvaguardia, e con la successiva adozione del piano paesaggistico relativo all'area costiera.

Prima di passare in rassegna le repliche della resistente alle obiezioni dello Stato per ciascun'imposta, meritano di essere riportati due punti (essenziali secondo il parere di chi scrive) riguardanti la legittimazione all'esercizio dell'attività impositiva della Regione Sardegna secondo la stessa. L'esercizio della potestà impositiva prevista dallo Statuto risponde anche all'interesse dello Stato, perché (secondo la Regione) alleggerisce la pressione sui fondi perequativi di cui all'articolo 119, terzo comma, della Costituzione e sulle risorse aggiuntive di solidarietà di cui allo stesso articolo 119, quinto comma, Cost. Anzi, il fatto che la Sardegna, Regione con un reddito medio più basso della media nazionale, abbia istituito i tributi oggetto delle norme censurate avrebbe dovuto essere valutato positivamente, come segnale della capacità di reperire nuove risorse finanziarie per accrescere lo sviluppo. Inoltre, poiché le risorse finanziarie delle Regioni a statuto speciale sono costituite da una quota dei principali tributi statali versati dai cittadini residenti nel territorio regionale *a fronte del reddito prodotto e dei servizi scambiati sul quel territorio*, è evidente che i cittadini residenti e i non residenti possono essere trattati, dalle leggi tributarie regionali, in modo ragionevolmente diverso. Ciò trova giustificazione nel differente apporto degli uni e degli altri cittadini alle entrate fiscali statali spettanti alla Regione. La differenziazione fra residenti e non residenti non è, allora, posta arbitrariamente dal legislatore regionale, ma trova fondamento nella circostanza che i non residenti non versano alla Regione alcunché, tranne una quota minima e del tutto eventuale di risorse che *dallo Stato arrivasse [...] mediante fondi perequativi e risorse aggiuntive*. Quindi, secondo la Regione Sardegna, il fatto che i non residenti utilizzino, mediante le case ad uso turistico situate sulla costa, il territorio e l'ambiente della Sardegna rende ragionevole, e quindi compatibile con l'art. 3 Cost., l'esercizio del potere impositivo regionale

allo scopo di realizzare risorse aggiuntive destinate a sviluppare, anche sotto il profilo turistico, le zone interne e i centri storici dell'Isola.

L'imposta sulle plusvalenze. L'imposta sulle plusvalenze delle seconde case a uso turistico sarebbe una non irragionevole e modesta trattenuta sul plusvalore derivato agli immobili costieri *da una politica pubblica fatta di investimenti e pianificazioni volti a rafforzare l'industria turistica e la salvaguardia dell'ambiente*. Per quanto riguarda la presunta doppia imposizione, la Regione precisa che le imposte istituite con le norme censurate hanno presupposti del tutto autonomi e peculiari rispetto alle imposte statali ed afferma che non appaiono chiari i parametri costituzionali che il ricorrente assume violati. Inoltre la Regione Sardegna rileva che l'autonomia tributaria può riguardare la stessa materia colpita dallo Stato, perché:

- il citato articolo 8, lettera *i*, dello statuto consente alla Regione di istituire con propria legge imposte e tasse sul turismo, senza necessità che una legge statale la abiliti a farlo;
- il fatto che i tributi censurati s'ispirino ad imposte già disciplinate dalla legislazione statale, consente di ritenere che la legislazione regionale è in armonia con quest'ultima;
- il carattere necessariamente "aggiuntivo" dell'imposizione regionale rispetto a quella statale è un dato comune all'intero sistema impositivo delle autonomie territoriali, che potrà essere attenuato dalla legislazione attuativa del nuovo articolo 119;
- il fatto che la tassazione delle plusvalenze immobiliari sia esclusa dalla legislazione statale, dopo un quinquennio dall'acquisto dell'immobile, non costituisce motivo di illegittimità costituzionale, né di disarmonia con i principi del sistema tributario statale;

Quanto al rilievo della difesa erariale (per cui la legge regionale avrebbe illegittimamente fissato la distanza di tre chilometri dalla linea di battigia marina quale condizione per l'imposizione, senza tenere conto della conformazione dei luoghi e delle diverse possibilità di accesso al mare), la resistente osserva che il riferimento alla fascia costiera nel suo complesso trova giustificazione nella generale azione di salvaguardia dell'ambiente costiero, minacciato e in parte già deturpato da una forte speculazione edilizia. Inoltre, La ragionevolezza dell'imposta sarebbe confermata dalla previsione per cui il suo gettito è destinato per il 75 per cento al fondo perequativo per lo sviluppo e la coesione territoriale delle aree interne e per il restante 25 per cento al Comune nel quale il gettito è generato.

L'imposta sulle seconde case ad uso turistico. In relazione all'imposta sulle seconde case ad uso turistico, la Regione sostiene che la sua applicabilità solo agli immobili situati nella fascia costiera, trova ragione nella finalità di disincentivare la costruzione di tali immobili. Inoltre, il riferimento alla superficie dell'immobile per il computo della base imponibile non si pone in disarmonia con il criterio del valore catastale, utilizzato dalla legislazione statale sull'ICI, perché anche quest'ultima considera la superficie come parametro utile a stabilire, sia pur presuntivamente, il valore dell'immobile. Infine, la resistente sostiene che non sussiste la violazione, prospettata dallo Stato, dell'articolo 117 della Costituzione e dell'articolo 12 del Trattato CE in quanto anche l'ordinamento statale distingue fra residenti e non residenti ai fini dell'imposizione tributaria. A livello regionale, la distinzione fra residenti e non residenti è addirittura imposta dall'art. 8 dello statuto di autonomia, *il quale fonda, secondo la difesa della Regione, la gran parte del reddito della Regione [...] sul reddito prodotto dai residenti* e rende perciò necessaria la sottoposizione a tassazione di chi abbia con la Sardegna un

legame “reale”, costituito dalla proprietà, a fini evidentemente turistici, di una seconda casa in zona costiera. Appare, infatti, coerente con il sistema tributario dello Stato e con gli articoli 23 e 53 della Costituzione, evocati quali parametri dal ricorrente, che il proprietario di un immobile costiero *sia chiamato a contribuire – sia pure con esborsi di modesta entità – al mantenimento dell'ambiente che [...] contribuisce a “consumare”*. Inoltre, tale differenziazione tra il regime fiscale dei residenti in Sardegna e quello dei non residenti, trova fondamento, a detta della Regione, anche da altri dati normativi:

- il decreto legislativo del 30 dicembre 1992, n. 504²³⁸, consente ai Comuni di diversificare le aliquote dell'ICI in relazione al fatto se l'immobile sia abitazione, seconda casa, o casa a disposizione non locata e di ridurre l'entità dell'imposta per chi usa l'immobile come abitazione principale;
- il d.lgs. 30 aprile 1992, n. 285²³⁹ consente al sindaco o alla giunta comunale: a) di individuare le zone a traffico limitato, nelle quali la circolazione è riservata ai residenti; b) di subordinare l'ingresso o la circolazione dei veicoli a motore dei non residenti al pagamento di una somma; c) di stabilire che la sosta dei non residenti in tali zone avvenga a titolo oneroso;
- la sentenza della Corte costituzionale n. 220 del 2004 ha confermato la legittimità costituzionale dell'art. 98, comma 2, della legge della Regione Sardegna 29 luglio 1998, n. 23²⁴⁰, la quale consente ai residenti e preclude ai non residenti il rinnovo delle autorizzazioni venatorie, richiamando il principio del collegamento del cacciatore residente con il territorio, affermato dalla legislazione statale²⁴¹;

²³⁸ Riordino della finanza degli enti territoriali, a norma dell'articolo 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421

²³⁹ Nuovo codice della strada

²⁴⁰ Norme per la protezione della fauna selvatica e per l'esercizio della caccia in Sardegna

²⁴¹ Articolo 14, comma 5, della legge 11 febbraio 1992, n°157, recante Norme per la protezione della fauna selvatica omeoterma e per il prelievo venatorio

In conclusione, la resistente evidenza che la differenziazione, a fini fiscali, tra residenti e non residenti è assai frequente nell'ordinamento statale.

Inoltre, per ciò che riguarda la censura relativa al fatto che l'imposta sarebbe irragionevole perché è dovuta anche per immobili privi di vista sul mare e comunque non tiene conto della capacità contributiva, la Regione ribadisce le considerazioni già svolte in relazione alle analoghe censure proposte in riferimento all'imposta sulle plusvalenze e aggiunge:

- le imposte turistico- ambientali *non si ispirano a logiche impositive di ordine patrimoniale strettamente connesse alla capacità contributiva e reddituale della persona e del bene;*

la progressività dell'imposta va commisurata a un tetto massimo che il legislatore ha inteso non superare per evitare un carico tributario eccessivo.

L'imposta regionale su aeromobili e unità da diporto. In relazione all'imposta regionale sugli aeromobili e le unità da diporto, la Regione sostiene, innanzitutto, che la sua applicabilità soltanto nei confronti di chi esercita l'aeromobile o l'imbarcazione ed è domiciliato fuori dal territorio sardo, deve essere ritenuta legittima per le stesse ragioni già esposte sulle plusvalenze e sulle seconde case ad uso turistico. Inoltre, il tributo colpisce un tipico "servizio turistico" perché colpisce lo scalo effettuato nel periodo estivo e gli esercenti che risiedono fuori dal territorio regionale. La qualificazione del tributo come imposta o tassa è irrilevante²⁴². Afferma, poi, che la circostanza che il tributo sullo scalo di aeromobili colpisca operazioni per le quali viene comunque pagato un corrispettivo sotto forma di diritti aeroportuali non esclude che il tributo stesso sia in armonia con i

²⁴² In realtà, tale presunta irrilevanza, non sussiste. La stessa Regione Sardegna ha "rinominato" i tributi sullo scalo degli aeromobili e sulle unità da diporto (sopravvissuti al giudizio della Corte Costituzionale, e con giudizio sospeso in attesa della sentenza della Corte di Giustizia CE) che da "Imposta regionale sullo scalo degli aeromobili e delle unità da diporto" sono diventati "Tassa regionale per la tutela e la sostenibilità ambientale".

principi del sistema tributario dello Stato, perché proprio in tale sistema esistono tasse e imposte che (come l'IVA) colpiscono l'esercizio di attività e l'utilizzazione o il consumo di beni.

Rispetto allo scalo delle unità da diporto, la Regione sostiene, in primo luogo che (contrariamente a quanto affermato dal ricorrente) l'imposta non ha carattere regressivo e non si pone, perciò, in contrasto con l'art. 53 Cost. La scelta del legislatore regionale di escludere dall'imposizione le unità da diporto che sostano per tutto l'anno nei porti della Sardegna sarebbe giustificata dalla finalità di incentivare la presenza costante dell'imbarcazione, fatto che *si traduce in un significativo apporto di reddito "da turismo"* rispetto all'ormeggio occasionale, il quale apporta, invece, solo un reddito limitato alle attività turistiche della Regione e provoca comunque inquinamento e consumo di risorse naturali limitate. In secondo luogo, la resistente contesta, *in quanto palesemente esclusa dal tenore letterale della norma impugnata*, l'interpretazione data dal ricorrente per cui la disposizione censurata considererebbe imponibile lo scalo in zona non attrezzata del mare territoriale.

Non vi sarebbero infine violazioni del diritto comunitario, la Regione nega infatti che l'imposta provochi, come sostenuto dall'Avvocatura generale dello Stato, un'indebita restrizione alla prestazione dei servizi nautici e aerei con violazione degli articoli 49, 81 e 87 del Trattato CE. A tale proposito, la resistente afferma che l'articolo 49 del Trattato CE non osta, come evidenziato dalla Corte di giustizia CE, all'istituzione di tributi analoghi²⁴³ a quello oggetto della disposizione censurata.

L'imposta di soggiorno. La Regione premette che, tale imposta, già in vigore in Italia fino al 1989 e ancora in vigore in Trentino Alto Adige,

²⁴³ Il riferimento della Regione Sardegna è all'imposta di pubblicità italiana e ai tributi belgi per l'installazione di antenne destinate alla telecomunicazione.

presenta *notevoli elementi di scopo*, perché i suoi proventi sono destinati a interventi nel settore del turismo sostenibile e della fruizione delle risorse ambientali. Le censure del ricorrente (per cui l'imposta sarebbe un tributo comunale e per questo non potrebbe essere stabilita dalla Regione in mancanza dei principi fondamentali del coordinamento del sistema tributario) non sarebbero fondate perché, la Regione Sardegna sostiene di essere titolare, ai sensi dell'articolo 3, lettere *b* e *p*²⁴⁴, dello statuto di autonomia, di potestà legislative esclusive in materia di finanza locale e turismo e di essersi limitata, in ogni caso, a stabilire un tributo regionale *affidato, nella gestione, ai Comuni*, i quali hanno facoltà di istituirlo o no e, comunque, trattandosi di un tributo regionale, spetta al legislatore regionale stabilire l'ampiezza delle competenze attribuite al Comune. Inoltre, il Governo non ha mai censurato la legge della Regione Trentino Alto Adige n. 10 del 1976, che ha istituito un'imposta di soggiorno senza consentire ai Comuni alcuna scelta in ordine alla sua applicazione.

La Regione richiama infine, a sostegno dell'infondatezza dei rilievi svolti nel ricorso circa il preteso contrasto fra l'imposta di soggiorno e il diritto comunitario, le considerazioni già svolte in generale e a proposito degli altri tributi oggetto delle norme denunciate.

4.3 L'analisi della Corte Costituzionale

“Le questioni proposte nei ricorsi dello Stato, riguardano tutte tributi propri della Regione [...] e possono essere suddivise in tre gruppi:

a) questioni relative al riparto di competenze legislative tra Stato e Regione;

²⁴⁴ [...] la Regione ha potestà legislativa nelle seguenti materie: [...] b) ordinamento degli enti locali e delle relative circoscrizioni; [...] p) turismo, industria alberghiera.

- b) questioni basate su norme della Costituzione non attinenti al riparto delle competenze;*
- c) questioni basate su norme di diritto comunitario evocate attraverso l'articolo 117, primo comma della Costituzione.”*

Questo è l'inizio dell'analisi svolta dalla Corte Costituzionale in merito al ricorso dello Stato sulle imposte istituite dalla Regione Sardegna nel 2006 (e sulle modifiche loro apportate nel 2007). Prima di procedere ad esaminare, così come si è fatto sin ora, le valutazioni effettuate dalla Corte su ogni singola imposta, si può subito chiarire quale sia stata l'interpretazione dell'organo giudicante rispetto al primo gruppo di questioni (lettera *a*).

Al punto *a*) si pone il preliminare problema d'individuare il parametro applicabile in tema di competenza legislativa tributaria della Regione Sardegna. Si deve stabilire se, le questioni di legittimità debbano essere esaminate alla stregua dell'articolo 8, lettera *i* (ora lettera *h*) dello Statuto speciale, o alla stregua degli articoli 117 e 119 della Costituzione. La Corte ha ritenuto corretta la prima ipotesi. Non può essere presa in considerazione la disciplina del titolo V della parte II della Costituzione *non garantendo essa, rispetto allo statuto speciale, quelle forme di autonomia più ampie che, sole, ne consentirebbero l'applicazione alle regioni a statuto speciale ai sensi dell'articolo 10 della Legge Costituzionale n°3 del 2001.*

La maggiore autonomia assicurata dallo statuto risulta dal fatto che la condizione cui deve sottostare la Regione Sardegna nell'istituire tributi propri, è solo quella prevista dall'articolo 8, lettera *h*, dello Statuto (“[...] *armonia con i principi del sistema tributario dello Stato*”). Le Regioni a statuto ordinario, invece, sono assoggettate al duplice limite costituito dall'obbligo di esercitare il proprio potere d'imposizione in coerenza con i

principi fondamentali di coordinamento e dal divieto di istituire o disciplinare tributi già istituiti da legge statale o di stabilirne altri aventi lo stesso presupposto, almeno fino all'emanazione della legislazione statale di coordinamento.

Dunque, il divieto d'istituire tributi già istituiti da legge statale (o di istituirne altri aventi lo stesso presupposto dei preesistenti tributi statali) non è desumibile dallo statuto speciale della Regione Sardegna, il quale si limita ad esigere che i tributi propri regionali siano in armonia con i principi del sistema tributario dello Stato. *Ne può ritenersi, continua la Corte, che il suddetto divieto costituisca uno dei principi con i quali la legislazione della Regione Sardegna deve armonizzarsi.*

Si deve poi precisare che il testo dell'articolo 8, lettera *h*, (già lettera *i*) dello Statuto Speciale²⁴⁵ va interpretato nel senso che non vi è alcuna distinzione tra “tributi sul turismo” e “altri tributi propri”, quanto alla necessità di rispettare l'armonia con i principi del sistema tributario dello Stato. Per tutti i “tributi propri” della Regione (riguardino o no la materia del turismo) vale infatti l'identica esigenza di non creare disarmonie o incoerenze con il sistema tributario statale.

La premessa della Corte si conclude precisando quali saranno i parametri che verranno utilizzati per la valutazione:

[...] l'esame delle questioni sottoposte a questa Corte sarà condotto alla stregua sia degli articoli 3, 53 e 117, primo comma, della Costituzione, sia dell'evocato parametro statutario.

In particolare, esso deve essere diretto ad accertare se la normativa regionale impugnata sia coerente con i principi di uguaglianza e capacità contributiva, sia in armonia con lo “spirito” del sistema tributario

²⁴⁵ Secondo cui le entrate della Regione sono costituite da “[...] imposte e tasse sul turismo e da altri tributi propri che la Regione ha facoltà d'istituire con legge in armonia con i principi del sistema tributario dello Stato”.

(più specificamente con le rationes cui sono ispirati i tributi statali gravanti sulle stesse o analoghe materie imponibili) e non contrasti con gli articoli del Trattato CE indicati dal ricorrente.

L'imposta sulle plusvalenze. Il primo ricorso dello Stato²⁴⁶ evoca la disarmonia dell'imposta regionale sulle plusvalenze con il principio espresso dall'articolo 67, comma 1, lettera *b*, del d. P. R. n°917 del 1986²⁴⁷ il quale stabilisce che siano assoggettate a tassazione *le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione siano state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari.* La disposizione richiede, pertanto, ai fini dell'applicazione dell'imposta erariale, la sussistenza di due condizioni:

1. la condizione positiva della prossimità temporale della vendita dell'immobile rispetto al suo acquisto o alla sua costruzione;
2. la condizione negativa che le plusvalenze non derivino da cessioni di immobili utilizzati per *primarie esigenze abitative* o acquisiti per successione.

In breve, deve sussistere *un'oggettiva strumentalità del comportamento del contribuente alla produzione di un reddito.* È questa relazione funzionale a costituire l'effettiva *ratio* del tributo statale.

Per ciò che riguarda l'imposta sulle plusvalenze introdotta dalla Regione Sardegna, la Corte ha rilevato che:

- a) realizza una sovrapposizione d'imposte per la parte in cui colpisce il medesimo presupposto del tributo erariale, assoggettando a

²⁴⁶ Si ricorda che le imposte hanno subito modifiche nel 2007 e che, a tali modifiche, è seguito un secondo ricorso dello Stato.

²⁴⁷ Si tratta dell'imposta statale sulle plusvalenze.

tassazione le plusvalenze realizzate attraverso cessioni di fabbricati adibiti a seconde case acquistati o costruiti da più di cinque anni e, quindi, già tassate.

- b) Si applica anche a quelle plusvalenze realizzate nel quinquennio che la citata imposta erariale esclude da tassazione²⁴⁸.
- c) Ha per oggetto anche le plusvalenze ultraquinquennali, contraddicendo la scelta del legislatore statale di sottoporre a tassazione le sole plusvalenze derivanti da cessioni effettuate entro il quinquennio.

La *ratio* su cui si fonda la norma che istituisce l'imposta regionale sulle plusvalenze diverge dalle caratteristiche dell'analogo tributo erariale. Oltre all'indicata sovrapposizione, comporta l'assoggettamento a tassazione (in un'ottica di *reddito-entrata*) di tutte le plusvalenze, in qualsiasi tempo realizzate, per il solo fatto dell'esistenza di una differenza positiva tra il corrispettivo di cessione e il costo iniziale. È evidente (a giudizio della Corte) la disarmonia che si crea tra le due imposte: quella statale si limita a tassare le plusvalenze in ragione del verificarsi delle condizioni previste dall'articolo 67, comma 1, lettera *b*, del d. P. R. n°917 del 1986, e quindi *in funzione di un concetto economico di reddito-prodotto*; quella regionale, che non solo aggrava l'imposizione sulle plusvalenze realizzate nel quinquennio, ma (nell'ottica di *reddito-entrata* come si diceva sopra) le estende per un tempo indeterminato ad altre ipotesi.

Quanto alla seconda versione dell'imposta²⁴⁹ rimangono fondate le censure per le analoghe ragioni. La novellata imposta, infatti, si limita a eliminare la tassazione delle plusvalenze derivanti da cessioni effettuate nel quinquennio, ma non risolve l'evidente contraddizione fra la *ratio* che l'ha

²⁴⁸ Cioè alle plusvalenze derivanti dalla cessione di unità immobiliari urbane acquisite per successione o che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale di familiari del cedente diversi dal coniuge.

²⁴⁹ Modificata dall'articolo 3, comma 1, della legge regionale n°2 del 2007.

ispirata e la scelta di politica fiscale generale che il legislatore statale ha operato con l'esclusione da tassazione delle plusvalenze sia ultraquinquennali sia da cessioni di alcune tipologie di fabbricati (si veda il punto *b* di cui sopra) sia da cessioni di partecipazioni in società aventi nel loro patrimonio detti fabbricati.

La norma, in entrambe le sue formulazioni, realizza inoltre un'ingiustificata discriminazione tra i soggetti aventi residenza anagrafica all'estero e i soggetti fiscalmente non domiciliati in Sardegna aventi residenza anagrafica in Italia, violando così gli articoli 3 e 53 della Costituzione. In tutti i casi in cui le persone fisiche residenti anagraficamente all'estero realizzano il reddito-plusvalenza in Sardegna quale maggiore reddito prodotto in Italia²⁵⁰, esse devono considerarsi soggetti fiscalmente domiciliati in Sardegna e, quindi, non assoggettati a tassazione ai sensi della norma censurata; mentre le persone fisiche residenti anagraficamente in Italia, ma fuori dalla Sardegna, anche se realizzano (al pari di quelle residenti all'estero) le plusvalenze in territorio sardo, sono comunque non fiscalmente domiciliate in Sardegna e, quindi, assoggettate a tassazione. Ciò, sottolinea la Corte, *senza che sussista alcuna ragionevole giustificazione di tale disparità di trattamento*. Stessa considerazione vale anche per i soggetti diversi dalle persone fisiche.

Inoltre, un'ulteriore discriminazione, si crea sottoponendo a tassazione i soggetti residenti in Stati membri dell'Unione Europea e non fiscalmente domiciliati in Sardegna. La norma che istituisce l'imposta regionale sulle plusvalenze contravviene dunque al divieto di restrizioni ai movimenti di capitali tra gli Stati membri, previsto dall'articolo 56 del Trattato CE, come interpretato dalla Corte di Giustizia comunitaria.

²⁵⁰ [...] le persone fisiche non residenti nel territorio dello Stato, hanno il domicilio fiscale nel Comune in cui si è prodotto il reddito o, se il reddito si è prodotto in più comuni, nel comune in cui si è prodotto il reddito più elevato.

A giudizio della Corte, quindi, non sussiste quell'*armonia* con i principi del sistema tributario dello Stato. L'analisi sulla legittimità costituzionale dell'imposta regionale sulle plusvalenze si conclude con:

*l'accoglimento delle censure
riferite alla violazione dell'articolo 8, lettera h (già lettera i)
dello statuto speciale
che comporta l'assorbimento di tutte le altre censure
di illegittimità costituzionale dell'articolo 2 della legge regionale n°4 del
2006²⁵¹ prospettate da ciascun ricorso

con riguardo, rispettivamente, al testo originario di tale disposizione
e al testo sostituito dall'articolo 3, comma 1,
della legge regionale n°2 del 2007²⁵².*

L'imposta sulle seconde case ad uso turistico. La norma che istituisce l'imposta sulle seconde case ad uso turistico, smentendo il dichiarato intento del legislatore regionale d'introdurre un'imposta sull'uso turistico delle seconde case di abitazione, istituisce un'imposta *patrimoniale* sui fabbricati ubicati nella fascia costiera sarda, che non si applica alla generalità dei *possessori* di tali immobili e, pertanto, crea quelle ingiustificate disparità di trattamento che lo Stato ha denunciato nel ricorso. Il presupposto dell'imposta, come già è stato rilevato, è costituito dal *possesso di fabbricati* (definiti come "case" al 1° comma, dell'articolo 3 L. R. 4/2006) siti nella fascia costiera sarda e *non adibiti ad abitazione principale da parte del proprietario o del titolare di diritto reale su di essi*.

²⁵¹ L'articolo che introduce l'imposta

²⁵² L'articolo che ha modificato l'imposta

Tale precisazione rende evidente che la disciplina positiva del tributo prescinde dall'*uso turistico* (effettivo o potenziale) dei fabbricati (intesi come case). Questa interpretazione della norma, da parte della Corte Costituzionale, deriva dal fatto che l'imposta si applica anche nei casi in cui il soggetto passivo del tributo²⁵³ utilizza l'unità immobiliare abitativa per finalità diverse dal turismo come, ad esempio, quelle di dimora per lavoro, d'impresa²⁵⁴ o di locazione. In particolare, nel caso di locazione, il locatore²⁵⁵ *possessore della casa* è assoggettato a tassazione per il solo fatto di non essere nato in Sardegna o di non avervi domicilio fiscale, anche se utilizza il bene al solo fine di sfruttamento commerciale, senza che abbia alcun rilievo il tipo di uso (non turistico o turistico) che ne faccia il locatario e senza che la legge preveda mai, in favore del locatore, alcuna rivalsa.

Secondo la Corte, la censurata imposta regionale, sul piano oggettivo, risponde ad una logica di tassazione patrimoniale realizzata secondo lo schema dell'ICI²⁵⁶ con la sola differenza che, mentre l'ICI riguarda i fabbricati, le aree fabbricabili ed i terreni agricoli, a qualsiasi uso destinati, la norma censurata circoscrive l'oggetto dell'imposta alle unità immobiliari non adibite ad abitazione principale, ubicate nella fascia costiera sarda.

La coerenza con lo schema dell'imposta immobiliare avrebbe richiesto la tassazione *senza quelle ampie esclusioni soggettive introdotte dalla norma censurata e imperniate sul criterio del domicilio fiscale e della nascita in Sardegna del soggetto passivo (oltre a quello del rapporto di coniugio o di filiazione con il soggetto nato in Sardegna)*. Quest'allontanamento dallo schema dell'ICI contrasta con il carattere generale delle imposizioni sui

²⁵³ Cioè colui che manifesta una specifica capacità contributiva attraverso il *possesso* del fabbricato.

²⁵⁴ Ove sia compatibile con suddetta destinazione abitativa de bene

²⁵⁵ Il titolare del diritto di proprietà, il proprietario

²⁵⁶ Al pari dell'ICI, infatti, il presupposto di tale imposta regionale è costituito dalla titolarità del diritto di proprietà, di diritti reali di godimento e dalla conduzione in locazione finanziaria di fabbricati, indipendentemente dall'effettivo utilizzo del bene e dal fatto che esso sia occupato da un soggetto fiscalmente domiciliato in Sardegna.

patrimoni immobiliari e ne snatura l'essenza. In particolare, si creano delle ingiustificate discriminazioni nell'applicazione dell'imposta, nonché una disarmonia (forte a giudizio della Corte) con il principio del sistema tributario statale, che esige per i suddetti tipi d'imposta l'applicazione nei confronti di tutti i titolari delle situazioni giuridiche soggettive sugli immobili situati nella sfera di competenza territoriale dell'Ente impositore²⁵⁷, siano essi domiciliati o non domiciliati fiscalmente nel territorio ove è ubicato l'immobile e senza che, il luogo di nascita, diventi rilevante ai fini dell'assoggettamento.

Tale discriminazione appare ancora più stridente se si pone a raffronto il caso dei soggetti aventi domicilio fiscale in Italia, ma non residenti in Sardegna, con quello dei soggetti aventi residenza anagrafica all'estero ma domicilio fiscale in Sardegna (si è già argomentata tale discriminazione con riferimento all'imposta sulle plusvalenze). La resistente²⁵⁸ giustifica le suddette esclusioni dall'imposta per il fatto che, i soggetti esclusi, già contribuiscono alle finanze regionali pagando imposte sui redditi, riscosse nel territorio della Regione²⁵⁹, utilizzate anche per fini di tutela dell'ambiente e promozione del turismo sostenibile. La Corte respinge tale giustificazione perché, con riferimento a ciascun soggetto d'imposta, non c'è correlazione necessaria, ma solo probabile, tra il domicilio fiscale nella Regione Sardegna e il pagamento alla medesima Regione delle imposte sui redditi. Ad esempio, nel caso dei titolari di redditi inferiori ai minimi imponibili o comunque esenti, tali soggetti, anche se fiscalmente domiciliati in Sardegna, non sono tenuti al pagamento delle imposte sui redditi. Inoltre, anche se si accettasse la giustificazione prodotta dalla resistente, si creerebbe un'irragionevole disparità di trattamento fra il soggetto fiscalmente domiciliato in Sardegna che, pur possedendo *seconde*

²⁵⁷ Salvo limitate esenzioni soggettive o oggettive che non ne mutino la natura.

²⁵⁸ Così è definita la Regione Sardegna nella sentenza della Corte.

²⁵⁹ Il cui gettito è ad essa attribuito per i sette decimi, in base all'articolo 8, lettera *a*, dello statuto speciale.

case situate nella fascia costiera, è escluso dalla tassazione, e il soggetto, sempre domiciliato fiscalmente in Sardegna, che, non possedendo *seconde case*, sopporterebbe, con il pagamento delle imposte sui redditi, il carico economico della tutela dell'ambiente e della protezione del turismo sostenibile, derivante anche dalle seconde case costiere appartenenti al primo. Per di più, impedisce l'accoglimento della giustificazione sostenuta dalla Regione Sardegna il già ricordato carattere patrimoniale e, quindi, reale del tributo²⁶⁰. Infine, l'obiezione fondata sull'asserita equiparabilità tra le quote di gettito delle imposte sui redditi attribuite alla Regione e il gettito del prelievo immobiliare regionale, non giustifica certamente l'esclusione delle persone nate in Sardegna e dei loro coniugi e figli dal novero dei soggetti passivi dell'imposta²⁶¹.

La Regione porta altre due spiegazioni alle esclusioni di ampie categorie di soggetti previste dalla legge. Tali esclusioni sarebbero motivate dalla necessità di:

- a) Disincentivare fiscalmente la costruzione di *seconde case ad uso turistico* nella fascia costiera per evitare un potenziale inquinamento ambientale provocato dalla presenza turistica;
- b) Colpire l'incremento di valore delle unità immobiliari che si produce a seguito dei vincoli d'inedificabilità imposti dal Piano Paesaggistico Regionale anche in considerazione della vocazione turistica della fascia costiera.

Neanche queste argomentazioni sono valse, secondo la Corte, ad eliminare la rilevata irragionevolezza dell'imposta. Perché:

- a) Quello di disincentivare, a fini di tutela ambientale, la costruzione di *seconde case ad uso turistico* è un fine che andrebbe perseguito

²⁶⁰ Tale natura patrimoniale richiederebbe la generalità dell'applicazione, senza eccezioni estranee alla logica del tributo medesimo.

²⁶¹ Non avendo tali soggetti nessun obiettivo collegamento con il territorio regionale e non essendo, quindi, assimilabili ai soggetti fiscalmente residenti in Sardegna.

prevalentemente attraverso gli strumenti del governo del territorio²⁶². Inoltre la realizzazione di tale obiettivo non potrebbe non riguardare anche le costruzioni realizzate dai soggetti domiciliati o nati in Sardegna, le quali hanno la stessa potenzialità inquinante.

- b) Se l'obiettivo è quello di tassare l'incremento di valore, esso dovrebbe essere perseguito sottoponendo a tributo anche il soggetto fiscalmente domiciliato in Sardegna e, comunque, non potrebbe realizzarsi con tale imposta, la cui base imponibile (è calcolata in relazione alla superficie dell'unità immobiliare) non è di per se idonea a misurare detto incremento.

Le rilevate discriminazioni sono poi particolarmente gravi nel caso d'impresе che svolgono attività di locazione di immobili, in quanto l'esclusione dall'imposta per le sole impresе aventi domicilio fiscale in Sardegna (o addirittura il cui titolare sia nato in Sardegna) si traduce in un irragionevole beneficio fiscale, distorsivo della concorrenza.

Per ciò che concerne le modifiche apportate all'imposta²⁶³, la Corte Costituzionale sostiene che

*[...] sostanzialmente la norma è rimasta immutata
così come la struttura del prelievo regionale.*

*Le modifiche si sono limitate all'eliminazione dell'esclusione dalla
tassazione per i soggetti nati in Sardegna e i loro coniugi e figli.*

Quindi, tranne aver sanato tale discriminazione, rimane valido (e accolto) l'impianto del secondo ricorso erariale anche in riferimento alle modifiche apportate.

²⁶² Il riferimento della Corte è, presumibilmente, ai Comuni e alle rispettive competenze in materia edilizia.

²⁶³ Introdotte dall'articolo 3, comma2, L. R. 2/2007.

L'imposta regionale su aeromobili e unità da diporto. Così come per le imposte analizzate in precedenza, la Corte ritiene irrilevante che l'imposta sia o no riconducibile alla materia del turismo, perché l'articolo 8 dello Statuto regionale sardo attribuisce alla Regione una specifica competenza legislativa esclusiva nella materia non solo delle "imposte e tasse sul turismo", ma anche degli altri tributi propri²⁶⁴.

Il ricorrente, in riferimento all'imposta sulle unità da diporto, obietta che il *mare sarebbe soggetto solo al potere statale entro i limiti del mare territoriale*. La Corte respinge tale obiezione affermando che il mare può ben essere oggetto della legislazione regionale, come avviene, ad esempio, per le regioni a Statuto ordinario, nell'ambito della competenza concorrente in materia di porti o di grandi reti di navigazione o come avviene per la stessa Regione Sardegna nell'ambito della competenza esclusiva in materia di pesca. Inoltre, la disposizione denunciata, precisa chiaramente che il presupposto dell'imposta regionale sulle unità da diporto non riguarda la *mera utilizzazione del mare*, ma lo *scalo nei porti, negli approdi e nei punti di ormeggio ubicati nel territorio regionale*, cioè l'utilizzazione di strutture poste all'interno del territorio sardo.

Il ricorrente, con riguardo agli aeromobili, afferma che la norma:

- 1- Si pone in contrasto con l'articolo 53 della Costituzione;
- 2- Costituisce una duplicazione d'imposta rispetto a quanto previsto dalla legge statale in materia di dritti aeroportuali o per l'uso degli aeroporti;
- 3- Colpendo l'operazione di scalo non rappresenta un indice di capacità contributiva, dovendo l'utente degli aeromobili già pagare un prezzo per il servizio da lui goduto.

²⁶⁴ Pertanto, anche ove potesse ritenersi (sia pure implausibilmente) che il periodo in cui lo scalo degli aeromobili e delle unità da diporto nel territorio regionale è sottoposto a tributo (cioè il periodo compreso tra il 1° giugno e il 30 settembre, corrispondente al periodo di maggior afflusso turistico), nonché il domicilio fiscale dei soggetti passivi dell'imposta (fuori dal territorio regionale sardo), non siano elementi sufficienti a caratterizzare il tributo come imposta "sul turismo", ciò non comporterebbe affatto la violazione dello Statuto regionale.

Secondo la Corte anche tale censura non è fondata. La difesa erariale si basa su tre diverse premesse, tutte erranee. Infatti: i diritti aeroportuali²⁶⁵ non possono essere classificati come tributi²⁶⁶; l'imposta regionale non è dovuta in ragione dei servizi utilizzati nelle operazioni di scalo negli aerodromi²⁶⁷; infine, i tributi propri della Regione Sardegna possono prevedere presupposti identici o analoghi a quelli di tributi statali²⁶⁸. Ne consegue che:

- 1- Non sussistono due diverse imposte, una statale (i diritti aeroportuali) ed una regionale (l'imposta sull'aeromobile), ma soltanto l'imposta regionale;
- 2- Il presupposto dell'imposta regionale (lo scalo nel territorio sardo) è diverso dal fatto costitutivo dell'obbligo di corrispondere i diritti aeroportuali (godimento dei servizi aeroportuali);
- 3- In ogni caso, un tributo proprio stabilito dalla Regione Sardegna non sarebbe illegittimo per il solo fatto di avere un presupposto identico o simile a quello di un tributo statale.

La Corte, proseguendo l'analisi del ricorso statale, dichiara infondata anche la censura secondo la quale la norma, con riguardo alle unità per la navigazione da diporto, viola gli articoli 3 e 53 secondo comma della Costituzione. Secondo il ricorso dello Stato, essendo l'imposta regionale dovuta annualmente in misura fissa con riferimento a ciascuna classe di lunghezza delle unità da diporto, l'effetto è che, più si utilizzano le strutture portuali, minore, proporzionalmente è l'onere dell'imposta che, in questo modo, viene ad avere carattere regressivo. L'imposta non è dovuta per le

²⁶⁵ Previsti dalla Legge 5 maggio 1976, n°324 Nuove norme in materia di diritti per l'uso degli aeroporti aperti al traffico civile.

²⁶⁶ Non si tratta di tributi ma di corrispettivi civilistici di alcuni servizi aeroportuali. Inoltre, il soggetto tenuto al pagamento dei diritti aeroportuali di approdo non è l'esercente dell'aeromobile adibito a trasporto privato ma il pilota dell'aeromobile, ove questo non svolga attività commerciale.

²⁶⁷ Il tributo è dovuto per il solo fatto che l'aeromobile gestito dal soggetto passivo effettui uno scalo in un aerodromo ubicato nel territorio sardo, indipendentemente dalla circostanza che l'aeromobile abbia in concreto usufruito di servizi aeroportuali.

²⁶⁸ Non esiste un divieto per la Regione Sardegna d'istituire e disciplinare tributi propri aventi lo stesso presupposto di tributi statali.

unità da diporto che sostano tutto l'anno nelle strutture portuali regionali, mentre è dovuta annualmente per le unità che effettuano scalo (nel periodo compreso tra il 1° giugno e il 30 settembre). Il legislatore regionale, secondo la lettura della norma da parte della Corte Costituzionale, nel prevedere l'imposta in misura fissa e nell'esentare dall'imposta medesima le imbarcazioni che sostano tutto l'anno nei porti sardi ha evidentemente perseguito l'intento di favorire una più intensa utilizzazione delle suddette strutture da parte delle unità da diporto, ritenendo preferibile, da un punto di vista economico complessivo, incentivare fiscalmente uno stabile collegamento dei soggetti passivi con il territorio. Tale *ratio* non è arbitraria né irragionevole secondo il giudizio della Corte. Per quanto riguarda la violazione dell'articolo 53, secondo comma, Cost., la Corte ha costantemente affermato²⁶⁹ che *i criteri di progressività* devono informare il sistema tributario nel suo complesso e non i singoli tributi. Ne deriva che, contrariamente alla tesi sostenuta dal ricorrente, la denunciata imposta regionale sulle unità da diporto non viola il citato parametro costituzionale per il solo fatto che l'ammontare del tributo è regressivo, nel senso che non aumenta né proporzionalmente né più che proporzionalmente all'utilizzazione degli scali nautici sardi.

Sempre per quanto riguarda l'imposta sulle unità da diporto, lo Stato denuncia la violazione degli articoli 1, 3, 8, lettera *h*, dello Statuto della Regione Sardegna, affermando che l'imposta regionale, applicandosi anche nel caso di scalo delle unità da diporto nei campi di ormeggio attrezzati ubicati nel mare territoriale lungo le coste della Sardegna, violerebbe il principio secondo cui i presupposti delle imposte regionali non possono *essere individuati fuori del [...] territorio* della Regione. Secondo la Corte anche tale censura non è fondata, perché, nonostante sia esatta la premessa da cui muove il ricorrente, non è corretta la conseguenza che ne viene

²⁶⁹ Ex plurimis, sentenza n°128 del 1966

tratta. È indubbio che i menzionati campi di ormeggio, ubicati nel mare territoriale²⁷⁰, devono essere considerati²⁷¹, pertinenze del demanio marittimo, e cioè beni rientranti nel demanio statale. Tuttavia, contrariamente a quanto affermato dal ricorrente, il fatto che i menzionati campi di ormeggio rientrino nel demanio marittimo non comporta che la Regione sia incompetente a stabilire un'imposta regionale sullo scalo in detti campi d'ormeggio. Tra i principi del sistema tributario statale il ricorrente menziona quello della *territorialità* dei tributi locali. La difesa erariale vuole accreditare²⁷² un'accezione ristretta del termine "territorio" (comprensiva solo della "terraferma" e delle "acque interne"), senza fornire alcuna adeguata giustificazione. Il potere di istituire tributi può esplicitarsi, secondo la Corte, anche con riferimento al mare territoriale, a condizione che la Regione resistente lo eserciti per tutelare interessi di rilevanza regionale, come l'interesse a regolare l'afflusso turistico anche attraverso lo strumento fiscale.

L'analisi della Corte prosegue respingendo anche le denunce del ricorrente circa la violazione del principio di ragionevolezza. Tale principio, secondo la difesa erariale, sarebbe stato disatteso sotto quattro profili. La Corte Costituzionale ha dichiarato non fondati tutti e quattro i rilievi, argomentando come segue:

- 1- Quanto al primo rilievo, secondo cui un'attività esercitata nella stessa forma non può essere considerata espressione di capacità contributiva diversa a seconda del periodo in cui viene svolta, la Corte rileva che *l'effettuazione dello scalo nel periodo di maggior afflusso turistico costituisce un indice adeguato della capacità contributiva dei soggetti passivi dell'imposta, non arbitrariamente prescelto dal legislatore*. L'applicazione dell'imposta a chi effettua

²⁷⁰ Come delimitato dall'art. 2 del codice della navigazione.

²⁷¹ In forza degli articoli 28 e 29 del codice della navigazione

²⁷² Sbagliando a giudizio della Corte

lo scalo in quel periodo evidenzia che la norma ha, tra le sue *rationes*, quella di incentivare lo scalo negli altri periodo dell'anno, al fine di consentire una sostenibile distribuzione degli afflussi turistici nel territorio sardo.

- 2- Il secondo rilievo, concernente l'asserita²⁷³ regressività dell'imposta sullo scalo turistico degli aeromobili e delle unità da diporto, è anch'esso respinto dalla Corte. Tale caratteristica è di per sé irrilevante ai fini della legittimità costituzionale della norma. In particolare, il fatto che l'imposta non sia dovuta per le imbarcazioni che sostano tutto l'anno nelle strutture portuali regionali costituisce uno strumento attraverso il quale il legislatore regionale incentiva uno stabile collegamento dei soggetti passivi con il territorio. Stesso discorso vale per la scelta della Regione Sardegna di concepire il tributo come imposta annuale, ritenendo preferibile, da un punto di vista economico complessivo, una più intensa utilizzazione delle strutture portuali da parte delle imbarcazioni. Per quanto riguarda l'imposta sullo scalo turistico degli aeromobili²⁷⁴, il legislatore regionale, nel prevedere l'imposta in misura meno che proporzionale al numero dei passeggeri trasportabili, ha tendenzialmente inteso favorire, dal punto di vista fiscale, un minor afflusso di aeromobili a parità di passeggeri trasportati e, quindi il decongestionamento del traffico aereo nel periodo tra il 1° giugno e il 30 settembre. Tale *ratio* sarebbe, a giudizio della Corte, ragionevole e non arbitraria e, pertanto, è esente dalle censure prospettate.
- 3- Quanto al rilievo secondo il quale l'imposta sugli aeromobili costituirebbe una duplicazione dei diritti aeroportuali, valgono anche qui le conclusioni raggiunte in precedenza.

²⁷³ Da parte della difesa erariale

²⁷⁴ Si veda il cap. 3 per i dettagli sulle varie tipologie di importi da pagare.

4- Il quarto rilievo, riferito solo all'imposta sugli aeromobili, è basato sulla considerazione che detto prelievo sarebbe irragionevole, perché non definibile né come imposta né come tassa. Secondo la Corte il prelievo in questione non ha natura di tassa (in quanto, come sopra sottolineato, non è collegato alla fruizione dei servizi aeroportuali), ma di imposta, perché costituisce un prelievo coattivo che è finalizzato al concorso alle pubbliche spese ed è posto a carico di un soggetto passivo in base ad uno specifico indice di capacità contributiva²⁷⁵.

Come si è visto, tutte le censure proposte dallo Stato in riferimento all'imposta sugli aeromobili e unità da diporto sono state dichiarate infondate dalla Corte Costituzionale. Si analizzerà ora l'ultima obiezione mossa dal ricorrente e (l'unica) accolta dalla Corte. Lo Stato prospettava (con riferimento ai soggetti che effettuano attività d'impresa) la violazione dell'articolo 117, primo comma, della Costituzione, in relazione al Trattato CE, con riguardo agli articoli 49 (posto a tutela della libera prestazione dei servizi), 81, *coordinato con gli articoli 3, lettera g e 10* (posti a tutela della concorrenza), 87 (riguardante il divieto di aiuti di Stato) e richiedeva, al riguardo che fosse effettuato il rinvio pregiudiziale di cui all'articolo 234 del Trattato CE. La censura in esame ha imposto alla Corte la soluzione di tre problemi fondamentali:

- a) Se fosse ammissibile la censura con la quale si evocavano (per il tramite del primo comma dell'articolo 117) norme comunitarie come elementi integrativi del parametro di costituzionalità;
- b) Quali fossero i limiti entro cui le norme comunitarie potessero essere prese in considerazione dalla Corte come elemento di costituzionalità;

²⁷⁵ Cioè l'effettuazione di uno scalo in un aerodromo, nell'ambito di un "trasporto privato di persone"

- c) Se vi fossero le condizioni per cui la Corte potesse sollevare una “questione interpretativa pregiudiziale ai sensi dell’articolo 234 del Trattato CE.

La censura è stata giudicata ammissibile perché le norme comunitarie sono state correttamente evocate dal ricorrente, per il tramite dell’articolo 117, quale elemento integrante il parametro di costituzionalità. Quanto ai limiti entro cui le norme comunitarie potevano essere prese in considerazione va osservato che la Corte non ha potuto esaminare le violazioni diverse da quelle denunciate dal ricorrente. Per quanto riguarda la verifica delle condizioni per cui, la Corte, al pari del giudice comune, potesse sollevare davanti alla Corte di Giustizia CE una “questione pregiudiziale” sull’interpretazione del diritto comunitario ai sensi dell’articolo 234 del Trattato CE²⁷⁶, la risposta è stata positiva. La Corte infatti, pur nella sua peculiare posizione di organo di garanzia costituzionale, ha natura di giudice e, in particolare, di giudice di unica istanza²⁷⁷. Essa è quindi legittimata a proporre rinvio pregiudiziale ai sensi dell’articolo 234, terzo paragrafo, del Trattato CE.

L’interpretazione richiesta alla Corte di giustizia è stata valutata necessaria dalla Corte Costituzionale per pronunciare la sentenza; inoltre, la fondatezza dei profili d’illegittimità costituzionale dedotti dal ricorrente con riguardo a questioni diverse da quelle oggetto del rinvio pregiudiziale è stata esclusa e, quindi, la legittimità costituzionale non può essere scrutinata dalla Corte senza la verifica della sua conformità al diritto comunitario. In attesa della risposta della Corte di Giustizia della CE, la Corte Costituzionale ha sospeso il giudizio sino alla definizione di dette questioni pregiudiziali. Il giudizio, peraltro, non potrà che riguardare

²⁷⁶ Secondo il quale *la Corte di giustizia è competente a pronunciarsi, in via pregiudiziale: a) sull’interpretazione del presente Trattato [...]. Quando una questione del genere è sollevata in giudizio pendente davanti a una giurisdizione nazionale, avverso le cui decisioni non possa proporsi un ricorso giurisdizionale di diritto interno, tale giurisdizione è tenuta a rivolgersi alla Corte di Giustizia.*

²⁷⁷ In quanto contro le sue decisioni non è ammessa alcuna impugnazione: articolo 137, terzo comma, Costituzione.

l'applicazione della normativa per gli anni 2006 e 2007, mentre per il 2008²⁷⁸, le eventuali criticità sono state rimosse.

L'imposta di soggiorno. L'analisi della Corte si conclude con il giudizio sulle censure proposte dallo Stato in riferimento all'imposta di soggiorno. Tutte le obiezioni proposte sono state dichiarate infondate dalla Corte che ha argomentato nel modo seguente:

- Riguardo all'asserita esistenza, nel sistema tributario dello Stato, del principio secondo cui è vietato alla Regione d'istituire imposte comunali, la Corte rileva che tale principio non sussiste. In base allo statuto di autonomia è, infatti, attribuita alla Regione la potestà legislativa di disciplinare tributi propri, sempre che sia assicurata "l'armonia" di tali tributi con i principi del sistema tributario dello Stato. La Regione può modulare discrezionalmente l'autonomia tributaria dei comuni e, quindi, può anche limitarsi a riprendere ad essi la sola decisione di istituire o no i suddetti tributi. Anche sotto l'aspetto meramente letterale va poi osservato che l'articolo denunciato definisce espressamente, al comma 1, l'imposta di soggiorno come "regionale"²⁷⁹. E precisa, al comma 18, che il gettito dell'imposta riscosso da ciascun Comune è attribuito alla Regione per il 50%, "ai fini dell'istituzione di un fondo di riequilibrio e solidarietà, destinato agli investimenti nel settore turistico delle aree interne", e solo per il restante 50% al Comune che dovrà destinarlo "ad interventi nel settore del turismo sostenibile con particolare riguardo al miglioramento dei servizi rivolti ai turisti e alla fruizione della risorsa ambientale.

²⁷⁸ L'art. 2 comma 15 della legge regionale n. 3/08 (Finanziaria Regionale 2008), ha modificato l'art. 4 della L. R. n°4/06 (e successive modifiche ed integrazioni), definendo l'imposta "tassa regionale per la tutela e la sostenibilità ambientale" ed eliminando la discriminazione tra soggetti fiscalmente domiciliati in Sardegna e non domiciliati, ferma restando l'esenzione per le unità da diporto che sostano nelle strutture portuali sarde per almeno dieci mesi l'anno.

²⁷⁹ E non come "comunale", come sostenuto dalla difesa erariale

- La norma sarebbe irragionevole, secondo la difesa erariale, perché non assoggetta ad imposta i residenti in Sardegna, pur avendo questi, rispetto ai non residenti, una posizione identica se rapportata al presupposto dell'imposta. Anche tale censura non è fondata, perché il ricorrente ritiene (erroneamente) che la situazione dei soggetti residenti in Sardegna sia omogenea rispetto a quella dei non residenti. Per effetto del soggiorno, i soggetti passivi d'imposta, fruiscono necessariamente sia di servizi pubblici locali e regionali, sia del patrimonio culturale e ambientale sardo, senza concorrere al finanziamento dei primi e alla tutela del secondo a mezzo di tributi. I soggetti residenti in Sardegna, invece, già concorrono, nella generalità dei casi, alle spese pubbliche connesse a tali beni e servizi mediante la corresponsione di svariati tributi e contributi, che entrano a vario titolo nel bilancio della Regione ai fini della valorizzazione dell'ambiente e l'ottimizzazione del governo del territorio regionale. Quindi, secondo la Corte, il legislatore regionale, nel porre l'imposta di soggiorno a carico solo dei soggetti non residenti in Sardegna, tratta diversamente e in modo adeguato situazioni giuridiche diverse e, quindi, non supera i limiti della ragionevolezza di cui all'articolo 3 della Costituzione.
- Infine vengono dichiarate infondate anche le censure proposte dal ricorrente basate sulla violazione di parametri comunitari. Non sussiste una specifica normativa comunitaria in materia d'imposte di soggiorno. Tali imposte sono o sono state previste dalla legislazione di vari Stati dell'Unione Europea, ad esempio: la Kurtaxe tedesca; la taxe de séjour francese; l'impuesto sobre las stancias en empresas turísticas de alojamiento già vigente nella Comunità autonoma delle Isole Baleari; l'impôt sur les chambres d'hôtels e des pensions a Bruxelles; l'imposta di soggiorno di cui alla legge del Trentino Alto

Adige 29 agosto 1976, n°10, ancora parzialmente applicabile nella provincia autonoma di Bolzano; l'imposta di soggiorno già prevista in Italia con il decreto legge 24 novembre 1938, n°1926²⁸⁰. Gli Stati membri possono quindi definire i criteri dell'applicazione dell'imposta di soggiorno, a condizione che siano rispettati i principi del diritto comunitario e, in particolare, che non siano introdotte misure discriminatorie nell'esercizio delle libertà fondamentali previste dal Trattato CE. Infine per quanto attiene alla libera circolazione dei servizi²⁸¹, non risulta che l'imposta censurata colpisca i soggiornanti in maniera discriminatoria o sproporzionata, così da ledere la libertà dei medesimi soggiornanti di recarsi in un altro Stato membro per beneficiare di un servizio. La Corte conclude rilevando che, lo stesso ricorrente, non ha precisato in cosa si sostanzierebbe la lamentata violazione in ordine alla fruizione o alla libera circolazione dei servizi, tanto più che la denunciata imposta di soggiorno ha proprio la funzione di rendere sostenibile il contingente afflusso di soggiornanti non aventi residenza anagrafica in Sardegna. Ciò è stato ritenuto sufficiente per escludere il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia CE ai sensi dell'articolo 234 del Trattato.

²⁸⁰ Convertito dalla legge 24 aprile 1989, n°66, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 1989, n°144.

²⁸¹ Articolo 49 del Trattato CE

Capitolo 5

La situazione attuale: una vicenda aperta

In quest'ultimo capitolo, dopo aver tracciato un breve bilancio sull'esperienza sarda di autonomia tributaria, si aprirà una finestra sull'attuale agenda politica in riferimento al federalismo fiscale, tratteggiando i punti salienti delle ultime due proposte di legge per l'attuazione del novellato articolo 119: il Disegno di Legge delega 3100²⁸² e la proposta di legge della Regione Lombardia²⁸³. Si ricorderà infine all'annuncio recentissimo, da parte dell'attuale Governo di centrodestra, di un nuovo Disegno di Legge sul federalismo fiscale che dovrebbe accompagnare la Legge finanziaria per il 2009²⁸⁴.

Quanto segue non sarà una trattazione completa e precisa delle possibilità prospettate dalle ultime due proposte di legge, tuttavia un commento di carattere generale per rendere chiari le problematiche e gli scenari aperti ai quali ha contribuito l'esperienza di autonomia tributaria della Regione Sardegna.

²⁸² Il provvedimento è stato approvato dal Consiglio dei Ministri del 3 agosto 2007.

²⁸³ «Nuove norme per l'attuazione dell'articolo 119 della Costituzione» approvata dal Consiglio regionale della Lombardia il 19 giugno 2007.

²⁸⁴ Petretto (2008)

5.1 L'esperienza sarda: un'occasione mancata?

Il concetto di “occasione mancata” (nell'uso che se ne farà di seguito) richiama una manifestazione evidente dello scarto tra l'obiettivo effettivamente raggiunto e quello possibile (o auspicabile), si tratta quindi di un ragionamento contro fattuale. L'esperienza di autonomia tributaria della Regione Sardegna ne è un esempio, perché le circostanze erano favorevoli (la “specialità” dell'ordinamento sardo e i privilegi concessi dallo Statuto) ma non sono state sfruttate nel modo migliore.

Affiancare tributi regionali alle partecipazioni è una modalità di finanziamento decentrato auspicabile, perché in questo modo l'ente locale condivide con lo Stato l'impopolarità dell'imposizione e la comunità territoriale percepisce un chiaro incentivo (economico) a valutare con maggiore attenzione l'efficacia di chi governa localmente²⁸⁵. Tuttavia, ecco perché “occasione mancata”, le imposte sarde discriminano fortemente tra residenti e non residenti, e lo fanno nel senso politicamente più banale²⁸⁶: chi risiede nella Regione è esentato. “Qual è il politico sardo che tasserebbe i residenti?”

Quello sardo sarebbe potuto essere (e forse in parte, in minima parte, lo è stato) un utile e prezioso banco di prova in vista dell'attuazione dell'articolo 119.

Alla Regione Sardegna, sebbene “perda”²⁸⁷ due delle cinque imposte introdotte, vanno oggi riconosciuti poteri negati invece alle altre Regioni, quali in particolare quello di disciplinare tributi statali e, soprattutto, di duplicarli su base regionale.

Infine, il concetto di specialità riferito ad alcune Regioni, è stato eccessivamente accentuato e, ad avviso di chi scrive, distorto. La specialità,

²⁸⁵ Pigliaru (2007)

²⁸⁶ Pigliaru (2007)

²⁸⁷ Con la sentenza della Corte Costituzionale

qualora sussista, dovrebbe essere individuata in una serie di peculiarità che hanno bisogno di essere gestite con risorse finanziarie ad hoc²⁸⁸. Mettere un'intera Regione sotto un titolo generico di specialità e usare questa come leva per avere sempre più risorse è un privilegio non più accettabile e, se continuerà ad essere accettato, sarà un problema per il federalismo fiscale. E se la specialità dell'ordinamento sardo venisse meno? O meglio, se tale specialità fosse estesa a tutte le Regioni? È possibile aumentare il senso di responsabilità locale seguendo il principio dell'omogeneità, con poche eccezioni precisamente giustificate?

5.2 Due proposte di legge per l'applicazione del nuovo articolo 119 della Costituzione

Nel secondo capitolo si è visto come Regioni ed Enti locali si configuravano, fino agli anni 90, quali enti a finanza quasi totalmente derivata e, nonostante il deciso mutamento d'indirizzo intervenuto nell'ultimo decennio, essi continuano a dipendere dai trasferimenti centrali per una quota estremamente significativa del loro fabbisogno finanziario.

Nella nuova versione dell'articolo 119, a ciascuna Regione e a ciascun Ente locale vengono riconosciute "risorse autonome" costituite da tributi, entrate proprie e da partecipazioni a tributi erariali. Queste risorse, singolarmente considerate, garantiscono agli enti autonomia di spesa e, soprattutto, una posizione d'indipendenza finanziaria dalle decisioni dei livelli di governo sovraordinati. Tali forme di autonomia, per essere attuate, necessitano che il sistema di finanza regionale e locale venga rivisto e si allontani dallo schema basato su trasferimenti a copertura di spese. Nel

²⁸⁸ Ad esempio una minoranza linguistica determinerebbe un aumento della spesa scolastica o di alcuni uffici.

seguito si accennerà ai due provvedimenti legislativi della precedente legislatura rivolti all'applicazione dell'articolo 119 della Costituzione: il Disegno di Legge delega 3100 del 3 agosto 2007 e la proposta di legge della Regione Lombardia ("nuove norme per l'attuazione dell'articolo 119 della Costituzione") del 19 giugno 2007. Il primo provvedimento costituisce, secondo quasi tutti i commentatori²⁸⁹, una base di partenza utile per avviare l'applicazione del nuovo articolo della Costituzione; il secondo è stato fatto proprio (quasi integralmente) nel programma elettorale del PDL (nonché della Lega) ed è nell'agenda dell'attuale Governo che intende disciplinare la materia nella Legge finanziaria per il 2009. Entrambi i provvedimenti presentano lacune e limiti²⁹⁰ che ne pregiudicano l'attuabilità²⁹¹, tuttavia costituiscono delle risorse da cui attingere spunti per proposte operative per un nuovo assetto della finanza decentrata in Italia²⁹². Si riassumeranno di seguito i punti salienti di entrambe le proposte.

5.2.1 Il Disegno di Legge delega 3100

Il 28 giugno 2007 il Consiglio dei Ministri²⁹³ ha approvato lo schema di Disegno di Legge delega sul federalismo fiscale (d'ora in poi Ddl). Il Ddl è composto da 20 articoli suddivisi in sei capi. Possono esser riassunti come segue i punti salienti:

- Sono indicati i decreti legislativi che il Governo, entro dodici mesi dall'entrata in vigore della legge, è delegato ad adottare per il

²⁸⁹ Petretto (2008)

²⁹⁰ Il Disegno di Legge delega non ha avuto il parere della Conferenza Unificata, a causa del mancato accordo di ANCI e UPI; la proposta di legge della Regione Lombardia porta con se un insanabile conflitto distributivo che potrebbe emergere tra Regioni ricche del Nord e Regioni del Sud.

²⁹¹ Petretto (2008)

²⁹² Petretto (2008)

²⁹³ Su iniziativa del presidente del Consiglio Prodi; sulla proposta del ministro dell'economia e delle finanze Padoa Schioppa di concerto con il ministro per gli affari regionali e le autonomie locali Lanzillotta.

riordino dell'ordinamento finanziario di Regioni, Province, Comuni, Città Metropolitane.

- Gli interventi relativi alle materie che rientrano nella tutela costituzionale dei “livelli essenziali”²⁹⁴ devono²⁹⁵ conformarsi al criterio della copertura integrale dei fabbisogni. Invece *per le funzioni regionali autonome, che non sono rappresentative di irrinunciabili esigenze di equità e di cittadinanza, è possibile prefigurare sistemi di finanziamento in cui il ruolo perequativo dello Stato risulti meno pervasivo.*
- Il sistema di finanziamento degli enti decentrati individua nei tributi regionali e locali e nelle compartecipazioni ai tributi erariali la fonte più importante di finanziamento delle funzioni ad essi attribuite. Allo stesso tempo, l'esercizio dei diritti civili e sociali su tutto il territorio nazionale viene garantito da un sistema di trasferimenti perequativi capaci di alimentare il finanziamento integrale dei livelli essenziali delle prestazioni e dei servizi.
- Si definisce un quadro per l'esercizio concreto dell'autonomia tributaria, prevedendo che le Regioni possano, nelle materie non assoggettate a tassazione da parte dello Stato, istituire tributi regionali e locali e determinare le materie e gli ambiti nei quali può esercitarsi l'autonomia tributaria degli Enti locali. In assenza di legge regionale, l'autonomia tributaria degli Enti locali è garantita anche dalla possibilità d'intervento della legge statale.
- Per le Regioni le fonti di finanziamento comprendono, oltre ai tributi propri attuali e alla compartecipazione IVA, una compartecipazione IRPEF.

²⁹⁴ Articolo 117, comma 2, lettera *m*, della Costituzione

²⁹⁵ Come precisa la relazione di accompagnamento.

- Si garantisce il finanziamento integrale alle Regioni²⁹⁶ delle prestazioni essenziali concernenti i diritti civili e sociali (sanità e assistenza), del trasporto pubblico di competenza regionale, delle spese riguardanti funzioni fondamentali dei comuni di dimensioni demografiche minori. Il finanziamento dei fabbisogni standard per tutte le Regioni è garantito da un fondo perequativo alimentato dalla fiscalità generale.
- Sempre per quanto riguarda la perequazione delle risorse, i fabbisogni di spesa non dovranno semplicemente coincidere con la spesa storica (come di fatto avviene oggi). Il Ddl fissa i criteri generali per l'avvio di un percorso²⁹⁷ graduale che *restituisca razionalità alla distribuzione delle risorse, rendendola coerente con misure oggettive dei fabbisogni e con il costo standard delle prestazioni erogate.*

Il Ddl stabilisce i principi generali di coordinamento della finanza pubblica con l'obiettivo di definire un quadro di stabilità e certezza necessario per consentire ai singoli enti decentrati di programmare la propria attività²⁹⁸.

Ma quanto del disegno di legge sul cosiddetto federalismo fiscale è compatibile con i principi costituzionali (non solo del titolo V della Costituzione)? È questo l'interrogativo, legittimo e condivisibile, dal quale parte il Gruppo di lavoro della SVIMEZ²⁹⁹ che rileva l'indubbia complessità e difficoltà che sconta il processo di attuazione dell'articolo 119 della Costituzione. Anche se non è possibile, per ovvi motivi concernenti le finalità di questo lavoro, trattare l'analisi della SVIMEZ nella sua interezza, è doveroso menzionare alcuni punti sulle osservazioni effettuate dal Gruppo di lavoro.

²⁹⁶ Sulla base di costi standard o di indicatori di fabbisogno finanziario

²⁹⁷ Guiducci (2007)

²⁹⁸ Guiducci (2007)

²⁹⁹ Associazione per lo sviluppo dell'industria nel Mezzogiorno

Una delle garanzie poste a tutela dei diritti inviolabili dell'uomo è quella de *“l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale”*³⁰⁰ e ancora la rimozione di ogni ostacolo che si frapponga alla piena eguaglianza sostanziale tra tutti i cittadini³⁰¹. Nel processo di costruzione dell'autonomia finanziaria degli Enti locali non si può prescindere, secondo la SVIMEZ, dalle necessità di rispetto di detti valori e quindi dalla garanzia dei cosiddetti diritti sociali³⁰². Se si esclude il titolo V, nella Costituzione non è mai possibile rinvenire, né nella lettera né nello spirito³⁰³, l'intenzione d'impiantare in Italia un sistema federale o di federalismo fiscale.

Nel merito, le obiezioni della SVIMEZ, riguardano:

- Il fatto che la norma richieda che il nuovo sistema di finanziamento assicuri un'entrata pari ai trasferimenti soppressi riferita “al complesso delle Regioni” e non alle singole Regioni che costituiscono questo “complesso”.
- L'articolo 9, comma 6, punto *b*, del Ddl secondo il quale “le Regioni con minore capacità fiscale partecipano alla ripartizione del Fondo perequativo in relazione all'obiettivo di ridurre le differenze interregionali di gettito per abitante rispetto al gettito medio nazionale per abitante”. Ciò significa che per le spese effettuate per lo svolgimento di funzioni espressione di materie nella competenza esclusiva o concorrente delle Regioni, il grado di copertura assicurato attraverso il Fondo perequativo appare “intermediato”. In pratica avrebbero diritto alla perequazione le Regioni con valori al di sotto della media nazionale, per un ammontare che comunque non deve consentire ad esse di raggiungere la media nazionale.

³⁰⁰ Articolo 2 della Costituzione

³⁰¹ Articolo 3 della Costituzione

³⁰² Necessità giuridica oltre che politica ed economica

³⁰³ Novacco (2008)

- Il fatto che manchi una regola che incentivi lo sforzo fiscale per gli enti territoriali a minore capacità fiscale.

Con queste caratteristiche il Ddl, anziché ispirarsi al rispetto effettivo dei principi di solidarietà e uguaglianza, propone una normativa asimmetrica³⁰⁴ a danno di quelle collettività che (indipendentemente dai redditi individuali) risiedono nelle aree deboli d'Italia.

Ciascun cittadino italiano, ovunque esso risieda, paga le imposte allo Stato nella stessa misura, che deriva dalla sua propria capacità contributiva. Il cittadino ha titolo da parte dello Stato ad un ritorno la cui congruità si può valutare, con riferimento a quanto previsto dalla Costituzione:

- a) Dall'articolo 3;
- b) Dall'articolo 117, comma 2, lettera *e*) (perequazione);
- c) Dall'articolo 117 comma 2, lettera *m*) (livelli essenziali delle prestazioni);

Ecco perché il Gruppo di lavoro della SVIMEZ ritiene infondata la tesi ispiratrice del disegno di legge, secondo la quale le somme pagate dai cittadini per le imposte erariali apparterrebbero alle collettività territoriali, che avrebbero quindi titolo a vedersene (anche se in parte) "restituire". L'uguaglianza quindi dovrebbe riguardare le persone.

Un punto importante dell'analisi della SVIMEZ riguarda uno studio effettuato per valutare l'impatto che l'applicazione dei meccanismi del disegno di legge potrà produrre. È stata effettuata una verifica (solo parziale) applicando, per tutte le Regioni italiane, il meccanismo previsto dal Ddl dei trasferimenti soppressi e sostituiti dal fondo perequativo. La nuova distribuzione territoriale non terrebbe conto né della dimensione della popolazione, né soprattutto della scarsità delle risorse delle Regioni più povere. L'analisi mostra che i differenziali tra risorse assegnate col nuovo meccanismo e quelle assegnate col metodo ancora oggi in atto

³⁰⁴ SVIMEZ

saranno positivi solo per le Regioni del Centro-Nord (tranne Liguria e Umbria) e negativi in tutte le Regioni del Sud, con un effetto redistributivo molto marcato. Si produrrebbero cioè delle disuguaglianze crescenti nel tempo.

Concludendo, il Ddl si segnala per il passaggio da un sistema di riparto dei fondi per le Regioni basato sulla spesa storica ad un sistema basato sulla definizione di costi standard e, per i Comuni per un sistema di riparto basato sulla combinazione di fabbisogni e costi standard. Il Ddl prevedeva inoltre dei meccanismi di sanzione automatici per gli enti caratterizzati da scostamenti tra obiettivi programmatici e risultati realizzati.

5.2.2 La proposta di legge della Regione Lombardia

La proposta di legge della Regione Lombardia “*Nuove norme per l’attuazione dell’articolo 119 della Costituzione*” (d’ora in poi LLB) si caratterizza per una visione diversa e, almeno apparentemente, opposta a quella del Ddl. La LLB punta ad esaltare le differenze immaginando un federalismo a più livelli di autonomia³⁰⁵ e fonda l’idea di perequazione in termini di qualcosa che assomiglia ad una “elargizione volontaria³⁰⁶” da parte delle aree più forti del paese verso quelle più deboli. Ci sono tuttavia degli aspetti che avvicinano la LLB al Ddl ad esempio, entrambi assecondano la preferenza delle Regioni e degli Enti locali verso un finanziamento delle funzioni il vicino possibile alla spesa effettivamente sostenuta. Cioè vi è il tentativo di identificare le nozioni di spesa standard (fabbisogno) e spesa effettiva (spesa storica), non tanto ex ante, quanto ex post attraverso il ripiano dei disavanzi³⁰⁷. Tra i punti fondamentali della

³⁰⁵ Petretto (2008)

³⁰⁶ Petretto (2008)

³⁰⁷ Petretto (2008)

LLB si segnala il fatto che i processi perequativi possano puntare solo alla “riduzione e non all’annullamento delle differenze di capacità fiscale delle singole Regioni” e il fatto che fissi direttamente il coordinamento e la responsabilizzazione delle Regioni rispetto alla finanza degli Enti nei rispettivi territori. Si tratta di una presa di posizione chiara e categorica, la posizione del Ddl su entrambe le questioni è invece meno limpida.

La LLB, in merito alle specifiche categorie di tributi regionali e locali, prevede novità maggiori rispetto al Ddl. Viene infatti istituita l’Imposta Regionale sul Reddito Personale (IRRP), sotto forma di una compartecipazione del 15% all’imposta erariale sul reddito delle persone fisiche. Per quanto riguarda il ruolo delle compartecipazioni regionali al gettito di tributi erariali la LLB ne esalta la funzione stabilendo che queste *“consentono di finanziare quote rilevanti delle spese derivanti dall’esercizio delle funzioni nelle materie di competenza esclusiva e concorrente”* e che la compartecipazione all’IVA sia ad aliquota *“... non inferiore all’80%, commisurata al gettito riscosso nel territorio di ciascuna Regione”*. Inoltre la proposta lombarda assegna alle Regioni il gettito delle accise, dell’imposta sui tabacchi e di quella sui giochi, riferibile al territorio di ogni Regione: si tratta anche in questo caso di una compartecipazione ma, in questo caso, solo nello spirito³⁰⁸ visto che si tratta di una *“compartecipazione al 100%”*. Infine si prevede l’istituzione di un’Imposta locale sui redditi fondiari (ILRF) e si prevede contestualmente l’eliminazione dalla base imponibile dell’IRPEF del reddito fondiario.

Ancora un cenno sul fondo perequativo, punto fondamentale del dibattito politico sull’attuazione dell’articolo 119. La LLB, all’articolo 3, prevede l’istituzione di un Fondo perequativo con la *“finalità di integrare le risorse finanziarie degli enti con minore capacità fiscale per abitante e di finanziare gli oneri derivanti dal finanziamento dei livelli essenziali delle*

³⁰⁸ Petretto (2008)

prestazioni” segue la precisazione secondo la quale “ *si deve tener conto del costo della vita in ciascuna Regione e dell’evasione fiscale*”. L’elemento distintivo del Fondo è il suo carattere “orizzontale”. Le Regioni più ricche si rendono disponibili a partecipare al processo di perequazione che preveda l’esatta individuazione delle Regioni finanziate e di quelle finanziatrici. Inoltre per assicurare il corretto utilizzo del Fondo si prevede l’istituzione di una *Commissione tecnica per le relazioni finanziarie intergovernative*, all’interno della quale è previsto un’*Unità tecnica di monitoraggio e controllo* del Fondo stesso allo scopo di garantire e verificare il corretto utilizzo dei fondi assegnati alle Regioni finanziate e “*applicando eventuali riduzioni di trasferimenti correlati a sprechi ed inefficienze*”. Insomma, le Regioni finanziate si troverebbero in una sorta di amministrazione controllata che fa capo alle Regioni finanziatrici³⁰⁹.

Così come il Ddl anche la LLB ha subito parecchie critiche. Definito come “*un testo lontano dalla Costituzione*”³¹⁰ la principale critica subita dalla LLB riguarda i criteri di perequazione previsti.

5.3 L’annuncio di un nuovo Disegno di Legge sul federalismo fiscale. Una vicenda aperta

Nel momento in cui si scrive (agosto 2008) ha preso prepotentemente posto nell’agenda politica dell’attuale Governo la discussione su un nuovo Disegno di Legge sul federalismo fiscale che, stando agli attuali annunci, dovrebbe accompagnare la finanziaria per il 2009.

È condivisa dai più l’idea che l’attuazione del Titolo V sia una priorità se si vuole superare il disordine della finanza pubblica determinato dalla riforma

³⁰⁹ Petretto (2008)

³¹⁰ Macciotta (2008)

fiscale dei primi anni '70³¹¹, tuttavia il “novellato” articolo 119 compie 7 anni e ancora non si vede nessuna soluzione per la sua attuazione.

Questo ritardo nella ricerca di una soluzione valida, condivisa e soprattutto legittima dal punto di vista costituzionale, genera dei costi sociali legati al tempo impiegato per condurre questa “*marcia per il federalismo fiscale*”³¹². C'è chi³¹³ ritiene che tali ritardi siano voluti e ci siano aree del paese favorite dal mancato federalismo e ciò emergerebbe con chiarezza dalle elaborazioni del Dipartimento Politiche di sviluppo del Ministero dello Sviluppo Economico³¹⁴.

Con il moltiplicarsi, ed il complicarsi, delle decisioni pubbliche che coinvolgono la vita di ognuno di noi, spostare il livello decisionale al livello più vicino ai cittadini potrebbe essere il modo per rendere più concrete le possibilità di sanzione per gli amministratori pubblici responsabili di scelte errate.

L'attuazione del Titolo V renderebbe tutto più trasparente. Obbligherebbe a prestazioni omogenee per gli interventi “*concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale*”. È difficile sostenere che sanità e istruzione non siano tra questi “*diritti*”. Infine, l'articolo 119 pone in capo allo Stato l'obbligo di perequare le risorse finanziarie tra le diverse aree del paese e obbliga a garantire a tutte le amministrazioni del territorio un mix di entrate proprie, partecipazioni e quote del fondo perequativo idoneo a “*finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite*”. Le due ultime proposte non sembrano aver colto a pieno la ratio del nuovo articolo della Costituzione.

³¹¹ Macciotta (2008)

³¹² Muraro (2008)

³¹³ Ad esempio Giorgio Macciotta

³¹⁴ Nel decennio 1996-2005 la spesa primaria del complesso delle Amministrazioni pubbliche è cresciuto ad un tasso del 52,31% nel Centro Nord (spesa pro capite, nel 2005, 12.709 euro) e del 39,38% nel Mezzogiorno (spesa pro capite 9.909 euro). Nello stesso periodo le entrate complessive delle Amministrazioni del Mezzogiorno sono cresciute ad un tasso del 54,06% contro una crescita nel Centro Nord del 43,91%.

Conclusioni

Il sistema di finanziamento e l'attribuzione delle competenze delle regioni a Statuto Speciale sono basati sugli Statuti di ciascuna Regione, i cui connotati qualitativi e quantitativi si presentano diversificati tra regioni. Pur considerando la loro varietà, gli Statuti sono tutti accomunati da due punti che riguardano la loro finanza: il primo riguarda l'assegnazione di compartecipazioni al gettito dei tributi erariali; il secondo è costituito dalla possibilità di istituire tributi propri. Si analizzeranno separatamente le due forme di finanziamento.

Le compartecipazioni furono introdotte in Sicilia nel 1965, e successivamente estese a Valle d'Aosta (1981), alla Sardegna (1983), al Friuli Venezia Giulia (1984) e al Trentino (1989). Assegnate in misura fissa e ripartite in base al gettito delle relative imposte riscosso nel territorio regionale, le compartecipazioni costituiscono il principale strumento di finanziamento delle regioni a Statuto Speciale. In genere, tale metodo di finanziamento, viene annoverato tra gli strumenti con i quali perseguire l'autonomia tributaria. A giudizio di chi scrive non è proprio così: se potessimo posizionare le compartecipazioni lungo un continuum che va dai tributi propri ai trasferimenti, ordinando in questo modo le entrate per grado di autonomia, le compartecipazioni sarebbero sicuramente più vicine ai trasferimenti che non alle entrate proprie.

Diverso è il discorso se si prendono in considerazione i tributi propri. Tutte le regioni a Statuto Speciale prevedono la possibilità d'istituzione ma, se escludiamo la modesta imposta di soggiorno del Trentino Alto Adige e l'esperienza sarda fatta oggetto di questo lavoro, non è mai stata messa in pratica. Perché questo? Sempre a giudizio di chi scrive la

Compartecipazione non richiede nessun onere da parte del governo regionale, perché è lo Stato che istituisce e gestisce l'imposta che comunque è e rimane imposta erariale. L'imposizione di tributi propri invece prevede per il politico-amministratore un ruolo attivo nel recupero delle risorse che dovrà gestire. Potrebbe sembrare un'analisi semplicistica in realtà, secondo chi scrive, si tratta di un concetto che costituisce l'anima del federalismo fiscale. Il punto fondamentale consiste nel cercare di cambiare il profilo degli amministratori locali: da mediatori, alla ricerca di sempre maggiori risorse provenienti dal Governo centrale e dal bilancio dello Stato, a veri Amministratori impegnati nel reperimento di tali risorse e, quindi, maggiormente responsabilizzati sul loro utilizzo.

In questo quadro si colloca l'esperimento di autonomia tributaria della Regione Sardegna, per quanto in maniera piuttosto critica. Nell'ultimo capitolo di questo lavoro questa esperienza è stata definita "un'occasione mancata". In particolare, le nuove imposte sono state giudicate illegittime dalla Corte Costituzionale, principalmente a causa dell'elemento discriminatorio nella determinazione dei soggetti passivi. La scelta del Governo regionale, infatti, è stata quella di escludere dall'imposizione i residenti sardi con giustificazioni ritenute infondate dalla Corte. Tale scelta, che ha messo in discussione l'intero provvedimento, è stata motivata dal fatto che sarebbe stato troppo "costoso e rischioso" per la Regione sottoporre a tassazione anche i residenti (quindi i propri elettori). Ampliando il contesto, e uscendo dalle peculiarità della Regione Sardegna, sarà interessante vedere in che modo l'attuazione del riformato articolo 119 riuscirà a garantire autonomia finanziaria alle Regioni.

Nella versione storica (1948) dell'articolo 119 si parlava per le Regioni di "*autonomia finanziaria nelle forme e nei limiti stabiliti da leggi della Repubblica*" e si precisava che "*alle Regioni sono attribuiti tributi propri e quote di tributi erariali, in relazione ai bisogni delle Regioni per le spese*

necessarie ad adempiere le loro funzioni normali". Inoltre il vecchio articolo prevedeva dei contributi speciali *“per provvedere a scopi determinati, e particolarmente per valorizzare il Mezzogiorno e le isole”*.

Col nuovo articolo il riferimento al Mezzogiorno è cancellato, anche se rimangono possibili quegli interventi speciali dello Stato in favore di singole Regioni, ma anche Comuni, Province e Città metropolitane. Le Regioni possono contare, secondo il novellato articolo, su tributi propri, compartecipazioni e il fondo di perequazione, quest'ultimo per la prima volta menzionato in Costituzione. È opinione diffusa che tale nuova formulazione determinerà considerevoli innovazioni nella finanza locale e regionale, tuttavia il tentativo di delinearne il nuovo ipotetico assetto è alquanto ostico. Il testo legislativo non è di agevole interpretazione. Presenta ampi margini di ambiguità, frutto evidentemente di faticose mediazioni politiche che, finora non hanno trovato una composizione che permettesse al legislatore ordinario di dare attuazione ai nuovi principi.

Si tratta di vedere, praticamente, come verrà attuata tale autonomia. Quale sarà il peso dato a ciascuno strumento? Prevarranno le compartecipazioni o i tributi propri? Che ruolo giocherà il fondo di perequazione? Per trovare risposta a queste domande bisognerà aspettare. Al momento è sul tavolo del Governo di centro-destra una bozza (*“Attuazione dell'articolo 119 della Costituzione: delega al Governo in materia di federalismo fiscale”*) che, stando agli ultimi annunci, dovrà essere approvato nella seconda metà di settembre 2008. Concludendo, a distanza di sette anni dalla modifica costituzionale ancora nessun Governo è riuscito a implementare tale modifica. La necessità di contenimento della spesa pubblica e la sempre maggiore richiesta di efficienza nell'attività delle amministrazioni pubbliche si fanno sempre più pressanti e l'auspicio è che il sistema italiano si allontani dalla così detta finanza derivata che lo ha caratterizzato da sempre.

Appendice

Intervista a Francesco Pigliaru, Assessore della Programmazione, Bilancio, Credito e Assetto del Territorio, Regione Autonoma della Sardegna (2004-06).

Francesco Pigliaru, docente di Economia all'Università di Cagliari, ha studiato economia a Sassari, Milano, Cambridge (M.Phil.) e Berkeley. È stato direttore di CRENoS (Centro Ricerche Economiche Nord Sud) dalla sua fondazione al 1998, consigliere di amministrazione del Banco di Sardegna, Visiting Professor all'Università di Londra, coordinatore del dottorato di Ricerca in Economia dell'Università di Cagliari. Ha pubblicato numerosi articoli e alcuni volumi sul divario economico tra paesi e tra regioni, sullo sviluppo sostenibile, sulla teoria della crescita in economie aperte. Nel luglio 2004 è stato nominato assessore regionale al Bilancio e alla Programmazione (si è dimesso nell'ottobre del 2006).

Quanto segue è un estratto dell'intervista che, con estrema cortesia, il professor Pigliaru ha concesso a chi scrive, nel marzo 2008. L'intervento, seppur breve, rappresenta una valida esemplificazione di alcune delle difficoltà che hanno accompagnato l'esperienza di autonomia tributaria della Regione Sardegna.

Prima della Legge Regionale 4/2006 è mai stato attuato l'esercizio dell'autonomia tributaria ai sensi dell'articolo 8 dello Statuto Speciale della Sardegna?

No. Se si riferisce alle tasse³¹⁵ no. C'è solo un esempio, quello del Trentino Alto Adige che ha approvato delle tasse in materia turistica.

L'obiettivo di condividere con lo Stato l'onere dell'impopolarità dovuto all'imposizione fiscale e alla base del federalismo fiscale. In Sardegna tale obiettivo è stato raggiunto o almeno perseguito?

Assolutamente no. È stato perfettamente violato e questa è stata la debolezza del tentativo di essere ambiziosi su un terreno così complicato. È stato fatto un grave errore del quale peraltro c'era piena consapevolezza.

Quindi non è stato rispettato il principio della rappresentanza? E quello del beneficio?

Appena dimesso ho subito sottolineato che le nuove imposte avevano la debolezza di tassare chi non era rappresentato. Ci sono inoltre dei problemi anche per quanto riguarda il principio del beneficio.

Questo ha influito sulla sua decisione di dare le dimissioni?

Quando uno si dimette ci sono vari motivi, questo sicuramente è stato uno dei massimi motivi di contrasto col presidente Soru. Le tasse sono state disegnate malissimo, non è stato definito esattamente cosa si stava tassando e quindi è difficile capire la proporzionalità tra tasse e riscosso. Inizialmente la tassa era stata prevista come una tassa sul consumo di capitale naturale e quindi mirata a generare gettito capace di finanziare il

³¹⁵ Si ricorda che la scienza delle finanze distingue tra imposte e tasse. La tassa deve essere pagata per usufruire di specifici servizi e serve a contribuire alle spese per l'erogazione di tali servizi, nel caso del Comune, la raccolta dei rifiuti (Tarsu) e l'occupazione del suolo pubblico (Tosap). L'imposta è invece calcolata in base ad un'aliquota e grava sul reddito o su un bene posseduto (ICI, Addizionale comunale IRPEF).

ripristino (la manutenzione) di alta qualità nel capitale naturale, una tassa di questo tipo non ha senso che sia discriminatoria perché il capitale naturale può essere consumato da un non residente come da un residente e deve essere proporzionato. Quindi, da parte mia, due motivi di fortissimo disagio: il primo determinato dal fatto che c'è una discriminazione non giustificata; il secondo dovuto alla totale assenza di studi attenti per proporzionare la tassa allo scopo. Per me questo è stato un grandissimo problema fin dal primo giorno.

Qual è stato, se c'è stato, l'effetto delle nuove imposte sulla domanda di turismo?

L'impatto delle nuove tasse è stato circa zero, ovvero non ha determinato variazioni né in positivo né in negativo. Se si tassa chi possiede una casa quella persona continua ad usare la casa, non sarà una cifra, per quanto grande dal punto di vista psicologico, meno dal punto di vista materiale, a modificare i suoi comportamenti. Non è una tassa sul turista che entra³¹⁶, è una tassa su una proprietà la cui localizzazione non può essere modificata. Da questo punto di vista non c'è da aspettarsi grande danno, al massimo potrà esserci il tentativo di traslare la tassa sull'affitto che verrà proposto a chi, eventualmente, affitterà quelle case.

E per quanto riguarda l'imposta su aeromobili e unità da diporto?

Esiste una valutazione d'impatto che tecnicamente sembra mostrare l'assenza d'impatto, probabilmente non è escluso che con dati un po' più precisi ... diciamo che emerge un dato negativo ma non è significativo statisticamente. In questi casi c'è sempre il dubbio che qualcosa di negativo sia avvenuto ma che fosse limitato.

³¹⁶ Il prof. Pigliaru si riferisce all'imposta sulle seconde case e all'imposta sulle plusvalenze.

Ho fatto la stessa domanda al dott. Cuccureddu, presidente della Rete dei Porti ...

... che ha detto che è successo un disastro.

Sostanzialmente si ...

Il problema è determinare l'obiettivo di una tassa. C'è un paradosso che sfugge ogni tanto, se l'obiettivo della tassa è quello di scongiurare la congestione, come la congestion tax inglese, allora la tassa ha come fine quello di ridurre il traffico. Purtroppo il disordine infinito di queste tasse è che, fatta la tassa poi la Giunta del Governo regionale è corsa a assicurare tutti che non c'era stato nessun impatto e che anzi le barche arrivate erano addirittura aumentate. Ripeto, se l'obiettivo della tassa era decongestionare i mesi di punta e c'è stata una diminuzione delle imbarcazioni approdate, la tassa ha funzionato.

E allora perché correre a assicurare tutti?

Questo mostra che quella tassa è una tassa confusa, impresentabile, che non ha obiettivi chiari, non crea gettito e non aveva come obiettivo la congestione. Due sono le cose: o si fa una tassa per creare gettito e allora si valuta se ha creato gettito, oppure, come dicevo prima, l'obiettivo era decongestionare e allora il numero deve ridursi. Le imposte sarde hanno dato un gettito minimo di 1,5 milioni (imbarcazioni e aeromobili) costando più di quanto hanno generato quindi, se l'obiettivo era creare gettito, abbiamo ottenuto un totale fallimento; se invece l'obiettivo era la congestione allora non è serio politicamente e tecnicamente cercare e utilizzare tutti i dati possibili per dimostrare che non c'è stata nessuna riduzione.

Le Regioni e le Province speciali dispongono di risorse di gran lunga maggiori rispetto a quelle delle Regioni ordinarie. Si tratta ancora di

una contropartita in presenza di permanenti peculiarità storico-strutturali, oppure ormai è corretto parlare di privilegio (per alcuni non più accettabile)?

La seconda che ha detto. Io credo che il concetto di specialità francamente sia stato eccessivamente enfatizzato facendo perdere il vero senso della cosa. La specialità dovrebbe determinare un elenco di problemi che hanno bisogno di essere gestiti con risorse finanziarie ad hoc, ad esempio una minoranza linguistica determinerebbe un aumento della spesa per esempio scolastica o di alcuni uffici. Quindi se definiamo con molta accuratezza “specialità”, questo ha senso. Altrimenti mettere un’intera società, un’intera Regione sotto un titolo generico di specialità e usare questa come leva per avere sempre più risorse è una cosa che, secondo me, non reggerà e, se reggerà, sarà un problema per il federalismo fiscale. Basta guardare i dati di spesa procapite, per esempio della Valle d’Aosta, per capire che esiste un intero mondo che usa la specialità per estrarre rendite dal governo centrale e, di fatto, dalle altre Regioni in misura ingiustificata. Si pensi per esempio ad alcuni comuni del Veneto che vorrebbero aderire al Trentino Alto Adige proprio perché c’è una differenza di spesa pubblica e di servizi pubblici assolutamente ingiustificata. Credo quindi che attraverso il federalismo fiscale si dovrebbe aumentare il senso di responsabilità locale e debba essere attuata omogeneità con poche eccezioni precisamente giustificate e con risorse aggiuntive proporzionate a queste specialità giustificate.

L’autonomia tributaria della Regione Sardegna può essere vista come un utile “banco di prova” della futura estensione a tutte le Regioni di tale autonomia, secondo quanto previsto dall’articolo 119 della Costituzione?

Certamente in parte sì. Credo che sarà interessante vedere la sentenza della Corte Costituzionale che uscirà a giorni. Mi spiace solo che sia stato un

banco di prova un po' scassato, troppo condizionato da alcune caratteristiche del Presidente Governatore, insomma un banco di prova sì ma molto molto particolare.

Ha prevalso la politica sulla tecnica?

Ha prevalso nettamente la politica sulla tecnica. E questo è pericolosissimo per il federalismo fiscale che dovrebbe basarsi su regole condivise e molto robuste, molto dure. [...] non si può parlare di federalismo fiscale se non si parte dall'analisi tecnica della questione, senza valutazioni di tipo puramente politico, perché se si lascia troppo spazio alla politica succede che gli equilibri tra le Regioni non sono più sostenibili. Il federalismo fiscale è disciplina. Quindi il ruolo della politica è quello di scrivere regole durature, è il massimo ruolo della politica quello di dare una base solida al federalismo fiscale. Oggi, purtroppo, la situazione è determinata dall'opportunità per molti amministratori locali di diventare mediatori tattici e quindi di estrarre il massimo possibile dalla vaghezza delle regole in quel momento, perché magari c'è una congiuntura politica favorevole. Se si continua così un giorno avremo una Valle d'Aosta in cui uno studente universitario costa 50000 euro rispetto a 15000 di uno studente di un'altra Regione, senza nessuna differenza di qualità, con grossi sprechi.

La Corte costituzionale ne ha decretato l'illegittimità (tranne che per l'imposta su aeromobili e unità da diporto, per la quale il giudizio è sospeso), cosa succederà alle nuove imposte sarde?

Sono state cassate. Qual è il politico sardo che tasserebbe i residenti? Si chiude qui ed è una miserabile fine di un'idea che poteva essere dignitosa, seria e importante. La mia idea è sempre stata che le tasse introdotte in Sardegna costituissero una sorta di sfida allo Stato per porre un problema: se un sardo ha una casa in Sardegna sulla rendita catastale di quella casa

paga l'IRPEF e il 70% di quell'IRPEF rimane nelle casse della Regione Sardegna; se la stessa casa è di una persona che vive a Milano il 100% dell'IRPEF finisce a Roma. Siccome il valore, o almeno una parte del valore della casa, dipende anche dalla gestione che la Regione fa delle risorse naturali (c'è un'esternalità) allora è forse improprio che il contributo, per finanziare le spese che la Regione fa per tenere alta la qualità, si abbia solo nel caso casuale che uno sia residente oppure no. Quindi farò il possibile affinché riemerge in futuro un'altra soluzione: non partire dall'introduzione di una tassa ma partire con una proposta di federalismo fiscale una regola del quale potrebbe essere quella che riguarda l'uso, soprattutto turistico, di seconde case, per le quali l'IRPEF va in parte alla Regione dove la casa è localizzata indipendentemente dalla residenza del proprietario. Si tratta di una soluzione già adottata da accordi internazionali, ad esempio un proprietario di due case una a Roma e una a Londra pagherà il 20% dell'imposta allo Stato in cui la casa è localizzata.

Cagliari, 27 marzo 2008

Bibliografia

- **Bassanini F., Macciotta G.** (2003) *L'attuazione del federalismo fiscale. Una proposta.* Il mulino.
- **Bobbio L.** (2002), *I governi locali nelle democrazie contemporanee,* Laterza, Bari.
- **Bosi P.** (2006), *Il decentramento fiscale in Corso di scienza delle finanze,* Il Mulino.
- **Bosi P., Guerra M. C.** (2006), *I tributi nell'economia italiana,* Il Mulino
- **Brosio G., Maggi M., Piperno S.** (2003) *Governo e finanza locale. Un'introduzione alla teoria e alle istituzioni del federalismo fiscale,* Giappichelli
- **Esposito M.** (2003) *Chi paga la devolution?* Laterza
- **Fusaro C., Barbera A.** (2006) *Corso di diritto pubblico,* Il mulino.
- **Gallo F.** (2002) *Il nuovo titolo V della Costituzione: autonomia tributaria e problemi di coordinamento.* In rivista di studi e ricerche

per la politica economica, n°3, dicembre 2002, Il mulino, pag 523-538.

- **Giarda D. P.** (2001) *Le regole del federalismo fiscale nell'articolo 119: un economista di fronte alla nuova Costituzione*. In *Le regioni*, n°6, 2001
- **Giarda P.** (2005) *L'esperienza italiana di federalismo fiscale. Una rivisitazione del decreto legislativo 56/2000*, Il mulino.
- **Liberati P.** (1999) *Il federalismo fiscale*, Hoepli
- **Macciotta G.** (2008) *Federalismo in salsa lombarda* in www.nelmerito.com
- **Novacco N.** (2000) *Teoria e fatti del federalismo fiscale*, SVIMEZ
- **Petretto A.** (2008) *La finanza degli enti locali nelle più recenti proposte di legge in tema di federalismo fiscale*, Università di Firenze, IRPET e IMT Lucca.
- **Petretto A.** (2006) *Le entrate tributarie delle regioni e degli enti locali secondo il nuovo articolo 119 della Costituzione: un'analisi economica*, IRPET
- **Pigliaru F.** (2007) *Le vicende finanziarie della Regione Sardegna e il federalismo fiscale* (Da: *Italiani europei*. Bimestrale del riformismo italiano, n°1/2007, pag 48-55).

- **Pigliaru F.** (2007) *Tasse e seconde case: l'isola apra una via*, in www.insardegna.eu
- **Rebba V.** (1998) *Dalla teoria dei beni pubblici locali al federalismo funzionale*, in *Economia Politica*, Il Mulino.
- **Rosen H.** (2003) *Scienza delle finanze*, McGraw-Hill.
- **SVIMEZ** (2007) *Il disegno di legge delega in materia di federalismo fiscale e le Regioni del Mezzogiorno*, Gruppo di lavoro della SVIMEZ in materia di federalismo fiscale, Quaderno SVIMEZ n°12.
- **Zanardi A.** (2006), *Per lo sviluppo. Un federalismo fiscale responsabile e solidale*, Il Mulino.

Documenti, leggi e atti consultati

- Costituzione della Repubblica Italiana
- Disegno di Legge delega 3100, Consiglio dei Ministri del 3 agosto 2007
- Legge 24 dicembre 2007, n°244 “Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato” (legge finanziaria);

- Legge Costituzionale 26 febbraio 1948 n°3 “Statuto speciale per la Sardegna”;
- Proposta di Legge “Nuove norme per l’attuazione dell’articolo 119 della Costituzione”, Consiglio regionale della Lombardia, 19 giugno 2007
- Regione Sardegna. Legge Regionale 11 maggio 2006, n°4
- Regione Sardegna. Legge Regionale 29 maggio 2007, n°2
- Regione Sardegna. Legge Regionale 5 marzo 2008, n°3
- Scheda di lettura delle norme d’interesse dei comuni (legge finanziaria 2008). ANCI, ufficio legislativo, 2008.
- Sentenza della Corte Costituzionale n°37/2004.
- Sentenza della Corte Costituzionale n°102/2008.
- Trattato CE

Siti Web consultati

- <http://deir.uniss.it>
- <http://www.ancicnc.it>

- <http://www.cortecostituzionale.it>
- <http://www.francescopigliaru.it>
- <http://www.istat.it>
- <http://www.regione.sardegna.it>
- <http://www.svimez.it>