

COMMISSIONE PARLAMENTARE  
PER L'ATTUAZIONE DEL FEDERALISMO FISCALE

RESOCONTO STENOGRAFICO

AUDIZIONE

46.

SEDUTA DI GIOVEDÌ 11 NOVEMBRE 2021

PRESIDENZA DEL VICEPRESIDENTE VINCENZO PRESUTTO

INDICE

	PAG.		PAG.
<b>Sulla pubblicità dei lavori:</b>		<b>anche con riferimento ai relativi contenuti del Piano nazionale di ripresa e resilienza</b>	
Presutto Vincenzo, <i>Presidente</i> .....	3	Presutto Vincenzo, <i>Presidente</i> .....	3, 6, 8, 10, 11
<b>Audizione, in videoconferenza, del professor Michele Belletti, ordinario di istituzioni di diritto pubblico presso l'Università di Bologna «Alma Mater Studiorum», e del professor Dario Stevanato, ordinario di diritto tributario presso l'Università degli Studi di Trieste, sullo stato di attuazione e sulle prospettive del federalismo fiscale,</b>		Belletti Michele, <i>ordinario di istituzioni di diritto pubblico presso l'Università di Bologna «Alma Mater Studiorum»</i> .....	3, 9, 10
		Stevanato Dario, <i>ordinario di diritto tributario presso l'Università degli Studi di Trieste</i> .....	6, 10
		Turri Roberto (Lega) .....	8
		<b>ALLEGATO: Documentazione presentata dal professor Dario Stevanato</b> .....	12

PAGINA BIANCA

PRESIDENZA DEL VICEPRESIDENTE  
VINCENZO PRESUTTO

**La seduta comincia alle 8.15.**

**Sulla pubblicità dei lavori.**

PRESIDENTE. Avverto che la pubblicità dei lavori della seduta odierna sarà assicurata anche attraverso la trasmissione televisiva sul canale satellitare della Camera dei deputati e la trasmissione diretta sulla *web-TV* della Camera dei deputati.

**Audizione, in videoconferenza, della professor Michele Belletti, ordinario di istituzioni di diritto pubblico presso l'Università di Bologna «Alma Mater Studiorum», e del professor Dario Stevanato, ordinario di diritto tributario presso l'Università degli Studi di Trieste, sullo stato di attuazione e sulle prospettive del federalismo fiscale, anche con riferimento ai relativi contenuti del Piano nazionale di ripresa e resilienza.**

PRESIDENTE. L'ordine del giorno reca, ai sensi dell'articolo 5, comma 5, del Regolamento della Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale, l'audizione in videoconferenza del professore Michele Belletti, ordinario di istituzioni di diritto pubblico presso l'Università di Bologna «Alma Mater Studiorum», e del professore Dario Stevanato, ordinario di diritto tributario presso l'Università degli Studi di Trieste, sullo stato di attuazione e sulle prospettive del federalismo fiscale, anche con riferimento ai relativi contenuti del Piano nazionale di ripresa e residenza.

L'audizione di questa mattina rappresenta una preziosa occasione di confronto con esponenti del mondo accademico che vantano un'approfondita conoscenza dell'argomento, e risponde all'esigenza della Commissione di raccogliere precisi elementi di valutazione sull'attuale configurazione del sistema delle relazioni finanziarie tra livelli di Governo, anche nell'ottica di affrontare efficacemente le incongruenze e le incertezze che rallentano il processo di piena affermazione dei principi di autonomia di cui all'articolo 119 della Costituzione, in un quadro di maggiore responsabilizzazione degli enti territoriali.

Ricordo che i componenti della Commissione, in virtù di quanto stabilito dalla Giunta per il Regolamento della Camera nella riunione del 4 novembre 2020, possono partecipare alla seduta anche da remoto. Al fine di assicurare un ordinato svolgimento dei lavori avverto che, secondo le intese intercorse in conformità alla prassi già seguita nelle precedenti sedute di audizioni, dopo le relazioni introduttive da parte degli auditi darò la parola a un oratore per gruppo.

Conclusa questa fase della discussione si potrà valutare, in considerazione del tempo disponibile, se procedere a un'eventuale ulteriore serie di interventi, lasciando comunque lo spazio necessario per le repliche. Invito pertanto a far pervenire alla Presidenza le richieste di iscrizione a parlare, raccomandando ai colleghi di contenere la durata degli interventi.

A questo punto do il benvenuto ai nostri ospiti, che ringrazio a nome di tutta la Commissione per avere accettato l'invito, cedendo la parola al professore Michele Belletti.

MICHELE BELLETTI, *ordinario di istituzioni di diritto pubblico presso l'Univer-*

sità di Bologna « *Alma Mater Studiorum* ». Grazie, presidente. Io vado subito al punto perché i tempi sono stretti. Leggo dai lavori della Commissione per l'attuazione del federalismo fiscale che a livello comunale qualche cosa si sta muovendo, registrandosi un maggior riconoscimento di risorse aggiuntive e l'attuazione di qualche misura perequativa, oltre a un primo processo di revisione dei costi standard. È evidente che dal mio punto di vista questo non è ancora federalismo fiscale, perché qua siamo ancora nell'ottica della finanza derivata. Il federalismo fiscale dal mio punto di vista è attuazione dei contenuti dell'articolo 119 della Costituzione, che contempla una finanza non più derivata ma una finanza diretta di entrata e di spesa da parte degli enti territoriali tutti, e poi con il riconoscimento dei costi standard.

Il tema del federalismo fiscale in una prima fase è stato un tema di rilevanza centrale nel dibattito costituzionalistico. Penso soprattutto agli anni 2001 e 2009-2010. Il punto di stallo si è avuto con la crisi dei debiti sovrani, che ha aperto la strada a un pervasivo ordinamento finanziario da parte del legislatore, il più delle volte legittimato dalla Corte costituzionale: quel pervasivo coordinamento finanziario, che non soltanto è andato in contrasto con l'autonomia finanziaria di entrata e di spesa degli enti territoriali, ma spesso ha impattato sull'autonomia organizzativa. Pensiamo a quelle previsioni addirittura di riduzione del numero dei consiglieri regionali e degli assessori, ciò che rientra nella materia stretta « autonomia regionale ».

Anche l'approvazione della riforma sull'equilibrio di bilancio ha contribuito a bloccare l'attuazione del federalismo fiscale. A mio avviso questo è un paradosso, perché la crisi si sarebbe meglio superata applicando proprio i principi del federalismo fiscale, quindi non ricorrendo alla spesa storica ma ricorrendo ai costi standard. Lo stesso vale per il raggiungimento di obiettivi di equilibrio di bilancio. Ma sappiamo che in Italia c'è la tendenza a considerare la gestione delle crisi un affare centrale. Nella gestione delle crisi gli enti territoriali vengono considerati di intralcio

e devono lasciare mano libera al decisore centrale. Anche qua potremmo parlarne a lungo. È successo così anche per la crisi pandemica e per la crisi economica che è succeduta a quella pandemica.

Da questo punto di vista, paradossalmente la stessa riforma costituzionale sull'equilibrio di bilancio ha contribuito a fermare o rallentare il processo di attuazione del federalismo fiscale. Dal mio punto di vista è un paradosso, così come è in controtendenza rispetto all'attuazione del federalismo fiscale. Penso all'articolo 12 della legge n. 243/2012 attuativa dell'equilibrio di bilancio, che contempla un concorso delle Regioni e degli enti locali alla sostenibilità del debito pubblico e del complesso delle amministrazioni pubbliche in un contesto ove, peraltro, non si è mai affermato un sistema di finanza diretta degli enti territoriali.

Ancor più singolare è una previsione della legge di stabilità del 2005, legittimata da una pronuncia della Corte costituzionale, la n. 205 del 2016, dove si legge che le province e le città metropolitane concorrono al contenimento della spesa pubblica attraverso la riduzione della spesa corrente e riversano ad apposito capitolo di entrata del bilancio dello Stato un ammontare di risorse pari ai predetti risparmi di spesa.

Va bene, siamo nell'ottica della revisione organica dell'ente di area vasta. Ma qua siamo addirittura non più alla finanza derivata degli enti territoriali, bensì siamo alla finanza derivata dello Stato, gli enti territoriali che contribuiscono alla finanza statale, quindi radicalmente in contrasto con i principi del federalismo fiscale. Da dove ripartire? Bisogna ripartire da quell'importante impianto di decreti attuativi comunque scritti, comunque adottati, decreti attuativi della legge n. 42/2009. Dal mio punto di vista, soprattutto da costituzionalista, bisogna ripartire ricollegando il tema dell'autonomia e quello della responsabilità.

Quel decreto attuativo che prevedeva la realizzazione di meccanismi sanzionatori — quindi che attivava la responsabilità correlativamente all'autonomia — è stato dichiarato in parte incostituzionale dalla Corte

costituzionale con la sentenza n. 119/2013, ma sappiamo anche che quell'incostituzionalità non è derivata da una cattiva scrittura di quel decreto attuativo. È derivata, e ce lo ha confermato proprio quest'anno con un'altra importante sentenza la Corte costituzionale, dalla cattiva struttura legislativa, dal pessimo impianto dei piani di rientro. In sostanza la Corte costituzionale in quell'occasione ha dichiarato pervenuta l'incostituzionalità dei meccanismi sanzionatori perché coincideva nella figura del presidente della Regione, che era colui che aveva contribuito a creare il grave dissesto in materia sanitaria; la figura del presidente, che aveva creato quel dissesto, e la figura del commissario *ad acta*, che quel dissesto doveva risolvere. La Corte costituzionale ha detto: «Oramai vedremo come va risolta».

Quali sono le indicazioni che ci ha dato in questi anni la Corte costituzionale per dare luogo a una soluzione organica del federalismo fiscale? Il coordinamento finanziario virtuoso. La Corte ha più volte detto che il pareggio di bilancio si ottiene non soltanto riducendo le spese, ma aumentando il PIL, quindi valorizzando e riconoscendo misure premiali – soprattutto per quanto attiene alla gestione dei servizi pubblici locali – a quelle Regioni che danno vita a un coordinamento virtuoso.

La Corte in una seconda fase, soprattutto quando si è passati dai governi tecnici ai governi politici, ha controllato in maniera più rigorosa il coordinamento finanziario, pervenendo all'incostituzionalità di quei coordinamenti dettagliati. Ha introdotto con un'importante pronuncia del 2016 il cosiddetto «autocoordinamento», un coordinamento non più di dettaglio, ma un coordinamento per obiettivi, dove sono le Regioni che decidono come tagliare, addirittura che decidono come ripartire i tagli e i risparmi a livello con un'intesa raggiunta in sede di Conferenza permanente. Soltanto se non si raggiunge in quella conferenza, interviene il Governo con un DPCM distribuendo i tagli alle spese anche in base alla popolazione residente e in base al PIL.

Sulla base di questo autocoordinamento è possibile tagliare laddove la Regione stessa individua una spesa improduttiva e non tagliare laddove c'è una spesa produttiva. Quali sono gli ultimi punti di approdo della Corte costituzionale? Proprio una bellissima e importante sentenza, la n. 168/2021, che riguarda l'annoso tema dei piani di rientro, riguarda la regione Calabria. Non entro nel dettaglio della sentenza, ma sostanzialmente la Corte costituzionale dice che questo sistema così non funziona. Cioè, non è possibile che la macchina amministrativa che ha provocato quel grave ammanco finanziario sia poi la macchina amministrativa che con il piano di rientro deve risolvere quel problema. Deve intervenire la macchina statale. Deve essere un vero piano di rientro, un vero intervento sostitutivo. A questo punto vengono meno i presupposti di quella sentenza del 2013 che ha dichiarato l'incostituzionalità delle misure sanzionatorie. Devo tornare a quelle misure sanzionatorie, e si deve ripristinare il meccanismo che il legislatore del 2001 voleva, autonomia e responsabilità.

Concludo, dunque. Quali sono i punti principali dell'azione sistemica? Non più le indicazioni puntuali di vincoli alla spesa, ma l'indicazione di vincoli macro e la valorizzazione delle condotte virtuose degli enti territoriali. In linea di massima l'indicazione di questi vincoli dovrà avvenire con meccanismi di autocoordinamento nel rapporto tra Stato e Regioni, valorizzando il ruolo della Conferenza Stato-regioni.

Devono essere completamente esclusi i vincoli di destinazione della spesa dei trasferimenti statali che rimangono. Devono essere completamente esclusi i vincoli di destinazione, che sono contrari all'autonomia di spesa. Sul versante delle entrate vanno ridotti i trasferimenti statali e aumentate le entrate dirette. Ma soprattutto deve essere assolutamente valorizzato il principio di responsabilità, posto che la piena attuazione di una reale autonomia tributaria e finanziaria di entrata di spesa non può non essere correlata a forme preceettive di responsabilità, che si traducono finanche nell'incandidabilità dei responsabili di gravi dissesti in materia finanziaria.

Penso che queste siano le risorse che devono essere orientate nel PNRR e penso che, qualora l'attuazione organica vada in questa direzione, non sia un problema per l'unità della Repubblica dare attuazione finalmente anche al regionalismo differenziato con questa rete di salvataggio.

Vi ringrazio veramente. Resto a vostra disposizione. Grazie.

**PRESIDENTE.** Ringraziamo il professore Belletti. Do ora la parola al professore Dario Stevanato per la sua relazione.

**DARIO STEVANATO,** *ordinario di diritto tributario presso l'Università degli Studi di Trieste.* Grazie, presidente. Grazie a tutta la Commissione per l'invito. Credo di dover contenere l'intervento in dieci minuti, quindi cerco di sintetizzare il testo della relazione scritta che ho depositato.

Mi concentrerò soprattutto sul tema dell'autonomia tributaria delle Regioni – tributaria e quindi anche finanziaria – trattando tre punti. Per quanto riguarda il primo mi riallaccio a quello che ha anche detto il professor Belletti, cioè il tema della mancata attuazione dell'articolo 119 e della legge n. 42/2009. Il secondo tema riguarda gli attuali indirizzi che sembrano prefigurati dalla legge delega sulla riforma tributaria, ovvero da un lato la trasformazione di addizionali in sovraimposte e dall'altra la graduale soppressione dell'IRAP. Il terzo punto è una breve riflessione su che cosa potrebbe accadere con l'autonomia differenziata sul versante dei suoi rapporti col federalismo.

Per la prima questione posso essere molto sintetico, perché è un tema esploratissimo dalla Commissione che ha fatto molte audizioni, più o meno. In tutte queste audizioni si è lamentata la scarsa o la mancata attuazione dei principi del federalismo fiscale. A me pare che ci siano delle ragioni strutturali legate anche al modo in cui sono stati via via posti dei paletti all'autonomia delle Regioni in campo finanziario e tributario. Dall'altra credo che ci sia anche un tema culturale. La difficoltà che si intravede nel nostro Paese è quella di voltare pagina, di passare da un sistema di

finanza derivata a un sistema che metta al centro, invece, le autonomie locali, gli enti decentrati, nelle decisioni di entrata e di spesa.

Quali sono questi limiti? Questi limiti li ho riassunti nella relazione. Nonostante l'articolo 119 della Costituzione attribuisca dei tributi propri alle Regioni, per una serie di vincoli posti dalla Corte, e poi perché lo stesso legislatore con la legge n. 42 ha posto un limite – ha messo una sorta di riserva di presupposto a favore dello Stato – resta il fatto che le Regioni, che sulla carta hanno il potere di introdurre tributi propri, di fatto non ce l'hanno o ce l'hanno in misura assai limitata. Visto che lo Stato tassa praticamente in tutte le direzioni, rimane pochissimo spazio per le regioni.

Va anche poi detto, ad onor del vero, che gli stessi enti regionali non sono particolarmente ansiosi di introdurre nuove forme tributarie, perché è chiaro che ne deriverebbe una negativa ricaduta sul piano elettorale. Laddove io ho notato in tutti questi anni che le Regioni hanno invece interesse a intervenire è, guarda caso, proprio sul tema della fiscalità di vantaggio, cioè laddove l'intervento va a favore dei propri cittadini e delle proprie imprese. È chiaro che il tema dei limiti strutturali si salda anche a quel problema culturale di cui parlavo.

L'altra questione che citerei è che purtroppo, nonostante sempre l'articolo 119 preveda il principio di territorialità dei tributi, cioè compartecipazione al gettito, che dovrebbero andare alle Regioni riferite al gettito maturato sui territori, queste sono ad oggi sempre state concepite in un modo che io definirei contrario al loro spirito. Si tratta in realtà di somme predeterminate dallo Stato, che lo Stato trasferisce alle Regioni, mascherandole da compartecipazione. L'aliquota viene determinata all'esito di un processo in cui è lo Stato a determinare l'entità delle risorse. Accade che le partecipazioni vengano concepite secondo meccanismi di tipo perequativo anziché in base al principio di territorialità. È evidente che già questo pone dei severi limiti all'esercizio dell'autonomia tributaria.

Il secondo tema che volevo toccare era l'impatto del progetto di legge di riforma del sistema fiscale. Uno dei due punti salienti è la trasformazione delle addizionali Irpef regionali e comunali in sovrainposte. Qui c'è una problematica di tipo terminologico, perché in realtà la sovrainposta è tale quando si traduce in un tributo autonomo rispetto al tributo base. Parrebbe a prima vista che la legge delega vada verso una maggiore autonomia tributaria delle Regioni.

In realtà, se si leggono le indicazioni contenute nella relazione finale prodotta dalle Commissioni riunite, che hanno fatto un ciclo di audizioni e quindi redatto e concepito l'impianto della legge delega che poi è stato emanato, si capisce che invece l'intento è diverso. A mio avviso c'è un improprio utilizzo del termine « sovrainposta », quando invece l'intenzione pare essere quella di introdurre un'addizionale in senso proprio.

Qual è il punto? Le attuali addizionali Irpef in realtà sono maggiorazioni di aliquota, perché intervengono sulla base imponibile Irpef con un'aliquota *ad hoc*. Al contrario, le addizionali in senso proprio sono proprio quelle che intervengono sul gettito del tributo base e lo maggiorano di una certa percentuale ed è questo l'intento che traspare nei redattori della legge delega. Vi è un cattivo utilizzo dell'uso di « sovrainposta », quando invece si vuole introdurre un'addizionale in senso proprio.

Tuttavia, l'addizionale in senso proprio non va più nella direzione di una maggiore autonomia degli enti decentrati, ma semmai la riduce. Del resto, l'intento sembra proprio quello. Infatti, pare che l'intenzione sia quella di eliminare le possibilità che le Regioni oggi hanno di modulare l'andamento dell'addizionale anche in funzione degli scaglioni Irpef, creando una progressività che, pur ricalcando quella dell'imposta statale, se ne può differenziare. Ancora una volta mi sembra che l'intento sia quello dell'uniformità rispetto a quello dell'autonomia. Fa premio in questa intenzione del legislatore l'esigenza di avere un trattamento uniforme su tutto il territorio

nazionale a scapito dei principi dell'autonomia.

Mi sembra che questo sia un punto su cui riflettere, perché ci dobbiamo davvero chiedere se nella prospettiva del PNRR — ovvero attuare il federalismo entro il 2026 — sia il caso di andare in una direzione che pare opposta a quella dei principi del federalismo.

Mi sembra che lo stesso possa essere detto anche per la questione dell'IRAP. L'IRAP in fondo è la vera e unica leva tributaria che oggi hanno le Regioni. Infatti, le Regioni possono ridurre l'aliquota IRAP fino ad azzerarla, possono introdurre deduzioni e detrazioni e possono esercitare forme di fiscalità di vantaggio. La soppressione dell'IRAP evidentemente avverrebbe individuando un altro cespite. Non credo che lo Stato possa permettersi di rinunciare al gettito derivante dall'IRAP, nemmeno la parte che arriva dal settore privato.

Le ipotesi che sembrano esserci sul campo al momento sono quelle di un'addizionale all'Ires. L'addizionale all'Ires da un lato porrebbe un tema di diversa ripartizione dei carichi fiscali, perché l'Ires non la pagano tutte le imprese, ma solo quelle in forma di società di capitali. Dall'altro lato — questo tema si lega più strettamente a quello del federalismo — un'addizionale, che sia un senso proprio o che sia maggiorazione di aliquota, ridurrebbe gli spazi di autonomia e la manovrabilità che, invece, oggi le Regioni hanno con l'IRAP. Anche su questo mi sembra che ci sia da fare una riflessione nel momento in cui il Parlamento dovrà soffermarsi sui contenuti della legge delega.

La terza parte — e con questo vado a concludere — riguarda le prospettive dell'autonomia differenziata. Senza dilungarmi, le nuove competenze e funzioni che andrebbero alle Regioni che hanno richiesto l'autonomia differenziata, se questa prima o poi davvero si farà, dovranno essere finanziate — mi pare riconosciuto da tutti — con delle compartecipazioni al gettito di qualche tributo erariale, probabilmente l'Irpef o forse l'Ires o altri tributi ancora, ma il novero è quello.

A questo punto nella sede del dibattito sull'autonomia differenziata si stanno riproponendo i limiti di cui parlavo. Vi è una tensione tra la volontà delle Regioni che chiedono maggiori autonomie e di avere dei cespiti su cui esercitare una qualche forma di esercizio dell'autonomia e della responsabilità e vi è una visione Stato-centrica delle compartecipazioni tesa a trasformarle ancora una volta in trasferimenti.

Il punto di frattura lo si vede laddove il dibattito alla fine è caduto sul seguente quesito: che cosa succederebbe nel caso di un aumento del PIL (prodotto interno lordo) regionale, magari indotto anche dalle maggiori competenze attribuite all'ente decentrato, quindi conseguentemente a una maggior gettito della compartecipazione?

Lì non si vede che in realtà vi sarebbe un beneficio anche per lo Stato, perché se aumenta il PIL della Regione, aumenta la quota compartecipata, ma aumenta anche la quota che residua allo Stato e che lo Stato può destinare in compartecipazione.

Nonostante questo, una visione opposta a questo progetto vorrebbe che il maggior gettito derivante dalla compartecipazione venga interamente o in parte riservato e ritornare allo Stato. Di nuovo, il rischio è di concepire la compartecipazione come un trasferimento e non come una vera forma, per quanto limitata dalla sua struttura, di autonomia tributaria.

Mi sembra che questo possa diventare un ulteriore banco di prova per vedere se alla fine questo Paese vuole davvero andare verso la strada del federalismo, dell'autonomia e della responsabilità o, invece, rimanere ancorato a una visione dello Stato in cui alla fine è quest'ultimo che assume tutte le decisioni, non attuando l'articolo 119, per come lo stesso è scritto, e la legge 42 del 2009. Vi ringrazio e mi fermo con questa riflessione finale.

**PRESIDENTE.** Grazie, professor Stevanato, per il suo intervento. Passiamo ora agli interventi dei colleghi che intendono porre quesiti o formulare osservazioni. Do subito la parola all'onorevole Turri. Prego.

**ROBERTO TURRI.** Grazie, presidente. Ringrazio il professor Belletti e il professor

Stevanato per l'intervento. Mi spiace che oggi il tempo sia ridotto, poiché l'Aula della Camera comincia alle 9, e rispetto a ieri abbiamo meno tempo.

Mi riallaccio anche all'intervento di ieri della professoressa Cerniglia, che ho anche contestato, la quale sosteneva che la crisi 2008-2010 e la crisi COVID-19 hanno dimostrato un'inversione di tendenza rispetto al decentramento, e a suo avviso si doveva ritornare all'accentramento. Mi sembrava che prima anche il professor Belletti sostenesse il contrario.

Tuttavia, a parte ciò – non voglio disquisire su questo –, volevo riallacciarmi alla sentenza che ha richiamato sempre il professor Belletti, la 168 del 2021. Mi chiedo se, stante il principio che esce da questa sentenza, forse non sia il caso di fare dei distinguo delle amministrazioni che hanno dimostrato di essere efficienti e che meritano di avere maggiore autonomia e di altre realtà che al contrario hanno dimostrato di essere inefficienti che hanno bisogno di un maggiore sostegno da parte dello Stato. Lo Stato deve intervenire maggiormente rispetto a quelle che sono le competenze delle Regioni. Secondo me occorrerebbe fare anche questi distinguo e procedere nelle Regioni che sono più efficienti.

Peraltro, sempre sulla questione del PNRR, io sono convinto che dare maggiore attuazione all'articolo 116, comma 3, potrebbe essere utile per riuscire a realizzare maggiormente gli investimenti previsti dal PNRR. Volevo capire cosa ne pensavano i professori di queste due questioni. Grazie.

**PRESIDENTE.** Grazie all'onorevole Turri. Ne approfitto anche io per fare delle considerazioni con il professore Belletti e il professore Stevanato. Devo dire che vi ringrazio per aver toccato due temi assolutamente molto delicati: nel caso del professore Belletti quello del piano di rientro in modo specifico; nel caso del professore Stevanato quello della riforma del fisco, che è stata trattata proprio in queste ultime giornate presso il Senato.

Per quanto riguarda il professore Belletti la domanda è questa. Alla luce delle sue considerazioni, per la poca rispon-

denza del piano di rientro rispetto alle finalità che vengono collegate al piano di rientro – in pratica parliamo di situazioni di un ente locale che si trova in una condizione di squilibrio finanziario –, il piano di rientro, per come lei giustamente ha evidenziato, sembrerebbe non proprio rispondere alla necessità di assolvere a quella precisa finalità.

La domanda che le pongo è se sia opportuno rivedere le logiche di funzionamento del pre-dissesto e anche del dissesto a questo punto, anche se il dissesto rappresenta per gli enti locali – parliamo dei comuni in modo particolare – una chiusura di un ciclo che porta a una situazione di squilibrio irrecuperabile. La domanda è se sia quindi opportuno o meno rivedere le norme che regolamentano la crisi degli enti locali.

Per quanto riguarda il professor Stevanato, lei ha toccato un altro tema altrettanto delicato, quello della parte fiscale, e le chiedo quanto possa essere importante a questo punto andare anche a rimodulare la gestione del prelievo fiscale e del trattenimento delle risorse a livello territoriale. Effettivamente con l'IRAP, che rappresenta l'imposta gestita direttamente dalle Regioni, e con le addizionali Irpef, che transitano direttamente attraverso lo Stato, quanto questo elemento possa effettivamente impattare non in positivo ma in negativo anche rispetto a una maggiore responsabilizzazione degli enti regionali a un discorso di piena efficienza?

La domanda è l'impatto in tale direzione e quanto possa essere – questo vale per entrambi – importante avere delle strutture organizzative della pubblica amministrazione più efficienti a livello di enti locali.

Faccio una considerazione. Sicuramente conoscerete la figura dell'OIV, l'Organismo indipendente di valutazione, che dovrebbe garantire una *performance*, una figura che è stata prevista dalla legge Madia e che poi è rimasta sostanzialmente inevasa; è chiaro che avrebbe un impatto non di poco conto sulla capacità degli enti locali di rispondere alle esigenze territoriali sia a livello regionale che a livello di comuni. Se resa ope-

rativa, questa figura potrebbe impattare sia sull'efficace efficienza del piano di rientro, sia sulla gestione ottimale delle risorse finanziarie all'interno di un'organizzazione sicuramente più attenta alle esigenze dei cittadini. Vi ringrazio e, essendo esauriti gli interventi, do quindi la parola prima al professore Belletti per la replica.

MICHELE BELLETTI, *ordinario di istituzioni di diritto pubblico presso l'Università di Bologna «Alma Mater Studiorum»*. Grazie, presidente, e grazie anche per gli stimoli che sono arrivati dagli interventi e dalla relazione del professor Stevanato, che condivido interamente in ogni passaggio, poiché è proprio la cultura dell'autonomia che manca in questo Paese.

Vorrei proprio partire da questo e in parte rispondo inizialmente con una premessa a tutte e due le domande, con un'immagine che usa il grande studioso del diritto regionale, il professor D'Atena, il quale nel suo manuale dice: «Il regionalismo differenziato spagnolo è come il piatto dei formaggi, dove ognuno prende quello che vuole.», e definisce il regionalismo italiano come «caffè per tutti». Siamo tutti uguali, il caffè è uguale per tutti. Tuttavia, io ho scritto che basta entrare in un bar e il caffè non è uguale per tutti: qualcuno lo vuole macchiato, qualcun altro ristretto eccetera.

Qual è il tema? Il tema è proprio quello che si riduce a uniformità una situazione di omogeneità che invece non esiste in natura. Le Regioni non sono tutte uguali e non devono essere trattate tutte in maniera uguale.

Un'altra sentenza che non ho avuto tempo di citare, la n. 319 del 2019 – magari sbaglio gli estremi – è la sentenza con la quale la Corte costituzionale dice al legislatore: «Non avete ancora fatto una legge organica sulle funzioni fondamentali degli enti locali» e nell'ultimo passaggio dice una cosa fondamentale. Leggo testualmente: «L'ambito naturale dove anche considerare i limiti da tempo rilevati dell'ordinamento su base locale per cui le stesse funzioni fondamentali, nonostante l'articolo 118 della Costituzione prevede i principi di differenziazione, di adeguatezza e sussidiarietà, risultano assegnate al più pic-

colo comune italiano con popolazione di poche decine di abitanti come alla più grande città del nostro ordinamento, con il risultato paradossale di non riuscire, proprio per effetto dell'uniformità, a garantire l'eguale godimento dei servizi che non è certo il medesimo tra chi risiede nei primi e nei secondi. ».

In certi casi mi viene da considerare che paradossalmente è la differenziazione, e non certo l'uniformità, a garantire il pieno godimento dei servizi e dunque dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti gli specifici diritti. Anche qui è la Costituzione che ce lo chiede, l'articolo 118. Bisogna dare attuazione al principio di differenziazione.

Vengo nello specifico alle domande, alle quali ho già in parte risposto. Per quanto riguarda il tema della ricentralizzazione e della crisi, certamente è più semplice ricentralizzare quando c'è una crisi, ma vi posso assicurare che è più virtuoso, invece, cercare di garantire un intervento degli enti territoriali per una ragione molto semplice: per quale ragione il principio di sussidiarietà è stato messo in Costituzione, e ancor prima di essere messo in Costituzione lo troviamo nei trattati dell'Unione europea? Perché la sussidiarietà vuol dire che la gestione a livello di prossimità di un determinato servizio è una gestione tendenzialmente più efficiente.

Qui vengo anche a quello che ha detto il professor Stevanato. L'attuazione, per quelle Regioni virtuose, del regionalismo differenziato porterebbe a un maggior residuo fiscale e quindi a un vantaggio anche per quelle Regioni che godono di quel residuo fiscale. Non dimentichiamo che se guardiamo le classifiche del residuo fiscale, le tre Regioni che per prime hanno chiesto l'attuazione del regionalismo differenziato sono quelle che contribuiscono maggiormente. Le crisi gestite con criteri di sussidiarietà funzionano meglio.

Bisogna fare dei distinguo tra le amministrazioni? Assolutamente sì, non certo limitando i diritti dei cittadini in quelle amministrazioni che non hanno gestito in maniera virtuosa le loro risorse, ma cer-

cando di rendere funzionali anche quelle amministrazioni.

Qualche cosa già si era mosso in passato proprio dal punto di vista tributario, poiché era stato consentito alle Regioni di pervenire a delle riduzioni, delle agevolazioni sul bollo auto. Per questo il maggior gettito che deriverebbe dalla differenziazione potrebbe essere trattenuto nei territori che hanno dimostrato di essere virtuosi, altrimenti va bene la perequazione, però con quei minori gettiti quel territorio può ridurre le tasse e riducendo le tasse aumenta il PIL di quella Regione e aumenta il PIL nazionale.

Con il criterio della spesa storica guadagnano tutte le Regioni. Il criterio della spesa standard non svantaggia le amministrazioni virtuose, svantaggia le amministrazioni...

PRESIDENTE. Professor Belletti, mi scusi. Rispettando il suo intervento, le chiedo cortesemente se può andare alle conclusioni, per le esigenze di tempo legate ai lavori di Aula della Camera. Grazie.

MICHELE BELLETTI, *ordinario di istituzioni di diritto pubblico presso l'Università di Bologna «Alma Mater Studiorum»*. Concludo quindi, riferendomi al suo intervento, dicendo che è assolutamente così. Proprio sulla base di quello che abbiamo detto, paradossalmente l'articolo 120 della Costituzione, che attiva i meccanismi sostitutivi proprio per garantire i diritti in ultima istanza e i livelli essenziali, non viene realizzato.

Tuttavia, tanto dipende dalla sensibilità dei giudici della Corte costituzionale. Abbiamo avuto pochi giudici alla Corte costituzionale con una reale mentalità autonomista; adesso queste sentenze sono collegiali, ma l'indirizzo proviene da un giudice — non faccio il nome — che ha una forte sensibilità autonomista. Grazie.

PRESIDENTE. Grazie, professor Belletti. Do ora la parola al professore Stevanato per la sua replica.

DARIO STEVANATO, *ordinario di diritto tributario presso l'Università degli Studi*

di Trieste. La ringrazio e ringrazio anch'io per le domande. Sarò veramente sintetico, anche perché mi posso associare e condividere quello che ha appena detto il professor Belletti.

Aggiungo solo due *flash*. Il primo è sulla questione dell'articolo 116, comma 3, come strumento di migliore attuazione del PNRR, che mi sembra effettivamente un'ottima riflessione. Ancora una volta si tratterebbe di evitare di calare dall'alto delle riforme e di coinvolgere maggiormente gli enti decentrati. Attribuendo alle Regioni che hanno dimostrato in buona misura di poter svolgere maggiori competenze e funzioni anche in queste nuove attribuzioni, io credo che sarebbe un miglioramento non solo per le Regioni in questione, ma per gli interessi di tutto il Paese.

La seconda domanda riguardava la modulazione del prelievo fiscale, e se questo possa o meno incidere sul tema del federalismo. Direi assolutamente di sì, come avevo già detto nella relazione. A mio avviso, occorre grande attenzione nel momento in cui verrà sottoposta al vaglio del Parlamento la riforma fiscale, perché è passato un po' sottotraccia all'interno di questa riforma complessiva un forte impatto, al di là delle apparenze, sul tema dei rapporti tra Stato ed enti decentrati e sul tema dell'autonomia tributaria. La trasformazione delle attuali addizionali e la soppressione dell'IRAP di fatto in qualche modo sconvolgerebbero gli attuali assetti e mi pare che la direzione che si intravede non sia quella di una maggiore autonomia, ma, al contrario, una riduzione di spazi di autonomia in nome di un'esigenza di uniformità.

Penso che la legge delega su questi punti debba avere maggiori riflessioni e spunti di dibattito nella propria sede, quella parla-

mentare, e che questa potrebbe anche essere l'occasione per fare una sorta di tagliando alla legge n. 42 del 2009, e vedere se tutti i suoi principi sono effettivamente da mantenere o da modificare.

Do solo due spunti. Il primo è chiedersi se abbia senso continuare nella riserva di presupposto o se, invece, non valga la pena adottare criteri che già hanno adottato altri Paesi — come la Svizzera od altri Paesi ad impianto federalista — dove ci sono gli enti decentrati che hanno la possibilità di gestire in proprio delle porzioni rilevanti di tributi. Penso, ad esempio, a un Irpef erariale e a un' Irpef regionale, tanto per intenderci.

L'altro tema è se, sempre con la legge delega di riforma tributaria, non si possano introdurre altri principi o nuovi principi di coordinamento tra finanza statale e finanza degli altri enti pubblici, aggiornando i contenuti della legge n. 42 del 2009. Credo che in questo scorcio finale di legislatura ci sia l'occasione per dare un impulso e spostare un po' anche la direzione che mi pare stia andando dall'altra parte, non verso una maggiore autonomia ma verso il suo contrario, ovvero un maggiore accentramento presso lo Stato.

**PRESIDENTE.** Grazie. Ringrazio nuovamente il professor Belletti e il professore Stevanato per essere stati nei tempi e per le loro esaurienti relazioni. Dispongo che la documentazione prodotta sia allegata al resoconto stenografico della seduta odierna e dichiaro conclusa l'audizione.

**La seduta termina alle 9.**

---

*Licenziato per la stampa  
il 7 giugno 2022*

ALLEGATO

Roma, 11 novembre 2021

**Audizione sul federalismo fiscale  
anche con riferimento ai contenuti del PNRR**

Prof. Dario Stevanato

Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Trieste

Si svolgeranno di seguito alcune riflessioni sul finanziamento delle funzioni ordinarie delle regioni, con particolare riguardo a tre aspetti: a) lo stato di attuazione dell'art. 119 Cost. e della legge delega sul federalismo fiscale, con riferimento all'autonomia tributaria delle regioni; b) gli impatti sull'autonomia tributaria regionale che potrebbero derivare dall'attuazione del disegno di legge delega per la riforma fiscale; c) le prospettive di finanziamento del regionalismo differenziato in relazione alle funzioni e competenze che potrebbero essere devolute alle regioni che ne hanno fatto o potrebbero farne richiesta.

**1. Stato di attuazione dell'art. 119 Cost. e della L. n. 42/2009. Il finanziamento delle funzioni ordinarie delle regioni.**

L'art. 119 Cost., nel testo risultante dalla riforma del 2001, delinea un sistema di fonti di finanziamento "chiuso", tale da attuare l'autonomia finanziaria di entrata e di spesa. Le regioni e gli enti locali hanno "risorse autonome" (co. 2), e ne fanno parte:

- A) le compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio;
- B) tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario;
- C) per i territori con minore capacità fiscale per abitante, quote di un fondo perequativo senza vincoli di destinazione.

Queste fonti devono consentire di finanziare integralmente le funzioni ordinariamente attribuite alle regioni.

Solo al fine di promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, per favorire l'effettivo esercizio dei diritti della 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 determinate regioni (comma 5). Il ricorso all'indebitamento è consentito solo per finanziare spese di investimento.

La riforma del Titolo V è dunque nel segno dell'autonomia finanziaria delle regioni con superamento della finanza derivata (trasferimenti statali), laddove viene data rilevanza a forme di autonomia tributaria esercitabile tramite l'istituzione di tributi propri e grazie a compartecipazioni al gettito originato sui territori, con esclusione di trasferimenti statali se non in un'ottica perequativa (fondo perequativo) o per provvedere a obiettivi speciali.

Questa cornice è rimasta in buona parte inattuata o disattesa. Vediamo il perché, con riguardo alle varie fonti di finanziamento.

Tributi propri. In teoria, i tributi propri regionali sono espressione di autonomia tributaria. In pratica, gli stringenti vincoli alla istituzione di tributi propri rendono tale autonomia molto ridotta, a causa:

- 1) degli interventi della Corte Costituzionale, che ha ritenuto che in assenza dei principi di coordinamento della finanza pubblica le regioni non possano istituire tributi propri, e che gli attuali tributi il cui gettito è destinato alle regioni, in quanto disciplinati da leggi dello Stato, non sono tributi propri delle regioni in senso stretto bensì tributi istituiti e regolati da leggi dello Stato, su cui le regioni possono intervenire soltanto se il legislatore statale lo prevede (tributi propri "derivati");
- 2) della riserva di presupposto a favore dei tributi erariali, prevista dalla L. 42/2009, che all'art. 7 ha "normato" la posizione della giurisprudenza costituzionale (sent. 102/2008: divieto per le regioni a statuto ordinario di istituire o disciplinare tributi aventi lo stesso presupposto dei preesistenti tributi statali);
- 3) della ritrosia delle amministrazioni regionali a istituire/inasprire tributi propri, per non allinearsi il consenso elettorale (tanto che le iniziative regionali sul versante dell'autonomia tributaria sono prevalentemente rivolte, piuttosto, a forme di fiscalità di vantaggio).

## **1.2. Il principio di territorialità dei tributi.**

Le compartecipazioni previste dall'art. 119 Cost. non sono a rigore espressione di autonomia tributaria, nel senso che la regione non può decidere quali "presupposti" tassare nè determinare le basi imponibili e/o le aliquote. Tali decisioni sono riservate allo Stato; la regione ha in ogni caso una aspettativa giuridicamente fondata a una quota del gettito generata sul suo territorio.

Tuttavia, le compartecipazioni al gettito di tributi erariali sono state fin qui concepite e progettate in un modo molto diverso da quanto prevede l'art. 119 Cost., cioè secondo forme e modalità che ne tradiscono lo "spirito". Anziché attuare il principio di territorialità dei tributi, le compartecipazioni sono state fino ad oggi concepite secondo logiche di tipo perequativo, come nel caso del fondo sanitario alimentato dalla compartecipazione all'Iva (che solo dal 2023 sarà calcolata secondo il principio di territorialità: cfr. Art. 4 co. 3 D.Lgs 68/2011) e del fondo per il trasporto locale alimentato da una compartecipazione al gettito delle accise su benzina e gasolio (che la stessa Corte Cost. 273/2013 considera un trasferimento statale).

Si assiste dunque a un perdurante ricorso ai trasferimenti statali (pur non previsti dal nuovo 119 Cost., se non per obiettivi speciali) con "aggiramento" dello spirito delle compartecipazioni, che vengono invece progettate per funzionare alla stregua di trasferimenti.

In sintesi, l'incompleta per non dire inesistente fiscalizzazione dei trasferimenti statali si accompagna alla limitatissima autonomia tributaria delle regioni, ulteriormente ridotta a seguito della giurisprudenza costituzionale su ricordata.

La stessa Corte Costituzionale, del resto, ha riconosciuto che l'art. 119 Cost. e la L. 42/2009 sono rimaste in gran parte inattuata, nell'occasione della vicenda del ricorso a trasferimenti statali per finanziare il trasporto pubblico locale (sent. 273/2013).

È un po' paradossale che la Corte Costituzionale continui a giustificare, nonostante il "divieto" risultante dall'art. 119 Cost., i trasferimenti statali alla luce della perdurante inattuazione dell'art. 119 Cost e della L. 42/2009, e ciò sulla base del superiore interesse alla uniforme erogazione di servizi connessi a diritti riconosciuti dalla Costituzione ("portato temporaneo della perdurante inattuazione del 119"). Questo argomento, infatti, potrebbe giustificare l'inattuazione dell'art. 119 per una durata indefinita, e non solo in una prospettiva temporanea e di breve periodo.

## **2. La delega per la riforma fiscale e il suo impatto sulla fiscalità regionale.**

Dalla lettura del disegno di legge delega per la riforma fiscale, emergono due aspetti di rilievo riguardanti il finanziamento delle regioni: 1) la trasformazione delle addizionali Irpef in sovraimposte; 2) il graduale superamento (soppressione?) dell'Irap, ferma restando la garanzia del finanziamento del fabbisogno sanitario.

## 2.1. Trasformazione addizionali in sovrainposte.

Il disegno di legge delega stabilisce, all'art. 8, quanto segue:

a) la “sostituzione dell'addizionale regionale all'Irpef con una sovrainposta sull'Irpef la cui aliquota di base può essere aumentata o diminuita dalle regioni entro limiti prefissati. La sostituzione deve garantire che con l'applicazione della nuova aliquota di base della sovrainposta le regioni nel loro complesso ottengano lo stesso gettito che avrebbero acquisito applicando l'aliquota di base dell'addizionale regionale all'Irpef stabilita dalla legge statale;

b) prevedere per le regioni sottoposte a piani di rientro per disavanzi sanitari che, in base alla legislazione vigente, comportano l'automatica applicazione di aliquote dell'addizionale all'Irpef maggiori di quelle minime, un incremento obbligatorio della sovrainposta calcolato in modo da garantire lo stesso gettito attualmente ricavato dall'applicazione delle aliquote delle addizionali regionali all'Irpef maggiorate nella misura obbligatoria”.

Sorge però il dubbio di come i redattori del disegno di legge abbiano voluto intendere il riferimento alla figura della “sovrainposta”, che parrebbe evocata in un significato diverso da quello che gli è solitamente attribuito nella letteratura, e cioè alla stregua di una addizionale “in senso proprio”, calcolata in percentuale del gettito Irpef (in luogo delle attuali “addizionali”, che sono invece delle maggiorazioni di aliquota applicate alla base imponibile Irpef).

Sono dunque necessarie delle precisazioni terminologiche: in proposito va appunto ricordato che l'addizionale in senso proprio è una maggiorazione percentuale del tributo, liquidata percentualmente sul gettito e non sulla base imponibile; il legislatore può peraltro optare per una semplice maggiorazione dell'aliquota applicata alla base imponibile del tributo-base (come l'attuale addizionale regionale all'Irpef).

Quest'ultime due figure (addizionale in senso proprio, da un lato, maggiorazione dell'aliquota, dall'altro) hanno implicazioni diverse: l'addizionale in senso proprio risente in particolare delle scelte statali riguardanti l'aliquota del tributo-base<sup>1</sup>, mentre le maggiorazioni di aliquota risentono di variazioni nelle regole di determinazione della base imponibile del tributo-base.

---

<sup>1</sup> Ne deriva che la sostituzione delle addizionali Irpef con una maggiorazione percentuale del gettito Irpef determinerebbe una grande sensibilità e variabilità del prelievo locale rispetto alle scelte operate con riguardo alla struttura del tributo a livello nazionale: qualsiasi decisione incidente sul gettito Irpef si ripercuoterebbe a livello locale, rendendo il sistema di finanziamento di regioni ed enti decentrati tutt'altro che autonomo, in quanto fortemente condizionato dalle scelte dello Stato riguardanti il principale tributo erariale.

La “sovraimposta” implica invece maggiori margini di autonomia per l’ente decentrato, potendo questo stabilire deduzioni, esenzioni o altre varianti di regime rispetto a quelle del tributo-base.

Ciò detto, l’obiettivo della riforma fiscale traspare dal documento finale delle commissioni riunite finanze e tesoro: evitare un’alterazione della progressività a livello nazionale, dato che le regioni possono applicare un’aliquota proporzionale oppure aliquote progressive col solo vincolo di rispettare gli scaglioni Irpef previsti dalla legge statale (art. 6 co. 4 D.Lgs. 68/2011; sulla vicenda v. anche Corte Cost. Sent. 8 del 2014).

Un tale approccio, oltre a prediligere un’esigenza di uniformità del prelievo sui redditi delle persone fisiche, rispetto al valore costituzionale dell’autonomia finanziaria e tributaria delle regioni, dovrebbe forse essere riconsiderato alla luce degli indirizzi di riforma dell’Irpef, per come emergono dalla d.d.l. per la riforma tributaria. Col passaggio dell’Irpef a un sistema perfettamente duale, con i soli redditi di lavoro tassati ad aliquote progressive, e tutti gli altri tassati con aliquota proporzionale, il principio di progressività risulterà ulteriormente attenuato e ancor più recessivo rispetto ad altre esigenze di politica tributaria con esso contrastanti.

Vi sono peraltro altri inconvenienti delle attuali addizionali: per il modo in cui opera l’addizionale regionale all’Irpef, la stessa scatta soltanto in presenza di un’Irpef dovuta maggiore di zero<sup>2</sup>, e può pertanto determinare una “trappola della povertà”: al superamento della soglia esente determinata dalle detrazioni di imposta, l’addizionale è infatti dovuta sull’intero reddito, determinando al superamento della fascia esente Irpef una aliquota marginale effettiva elevatissima, anche maggiore del 100%. Il problema, per inciso, potrebbe essere risolto semplicemente superando le detrazioni per categorie di reddito e introducendo una detassazione del minimo vitale universale, operante come una deduzione dalla base imponibile, ma sul punto la bozza di legge delega per la riforma del sistema tributario non contiene indicazioni.

Emerge quindi l’intento di sottrarre una delle poche leve di autonomia tributaria che il D.Lgs. 68/2011 ha assegnato alle regioni, che oggi possono anche introdurre detrazioni dall’addizionale Irpef: “La Commissione ritiene opportuno raccomandare una

---

<sup>2</sup> Art. 50, comma 2, D.Lgs. n. 446/1997: “L’addizionale regionale è determinata applicando l’aliquota, fissata dalla regione in cui il contribuente ha la residenza, al reddito complessivo determinato ai fini dell’imposta sul reddito delle persone fisiche, al netto degli oneri deducibili riconosciuti ai fini di tale imposta. L’addizionale regionale è dovuta se per lo stesso anno l’imposta sul reddito delle persone fisiche, al netto delle detrazioni per essa riconosciute e dei crediti di cui agli articoli 14 e 15 del citato testo unico, risulta dovuta”.

trasformazione di entrambi gli strumenti tributari locali in sovrainposte – aventi quindi come base imponibile il debito d'imposta erariale, e non la stessa base imponibile IRPEF – la cui manovrabilità all'interno di un *range* predefinito rimarrebbe in capo all'ente territoriale”.

Ora, va rilevato anzitutto che quella raccomandata (una maggiorazione percentuale del debito d'imposta erariale) non è a rigore una sovrainposta, bensì una addizionale “in senso proprio”, ovvero una maggiorazione del gettito Irpef<sup>3</sup>.

Nell'addizionale, a differenza della sovrainposta, non vi è un tributo giuridicamente autonomo (ancorché con fattispecie imponibile disciplinata per rinvio al tributo-base) bensì la mera applicazione di una variazione quantitativa all'unico tributo di riferimento. Nella sovrainposta, invece, eventuali esenzioni o previsioni particolari del tributo-base non si estendono alla sovrainposta, che conserva appunto maggiori margini di autonomia (si pensi a come operava l'Ilor, o anche all'Irap, che via via che la sua base imponibile viene allineata a quella delle imposte sui redditi finisce per assumere caratteristiche di sovrainposta all'imposta sul reddito, su cui le regioni hanno margini di manovra, potendo ridurre le aliquote fino ad azzerarla nonché introdurre deduzioni dalla base imponibile).

Inoltre, l'art. 7 co. 1 lett. B della legge 42/2009 prevede solo addizionali in senso improprio, cioè maggiorazioni di aliquota al tributo-base (“addizionali sulle basi imponibili dei tributi erariali”), come sono in effetti coneguate le attuali addizionali regionali e comunali all'Irpef.

La legge sul federalismo fiscale non attribuisce invece alle regioni sovrainposte né addizionali in senso proprio. Su questo punto la legge delega per la riforma tributaria sembra dunque in contrasto con la legge delega sul federalismo fiscale, quale che sia il significato che si sia voluto attribuire al termine “sovrainposta”.

A tale conclusione si può infatti giungere, anzitutto, intendendo il termine “sovrainposta” in senso tecnico. La L. 42/2009 non prevede infatti il potere delle regioni di istituire sovrainposte sui tributi erariali, giacché ciò si tradurrebbe in un violazione del divieto di doppia imposizione [art. 2, Lettera o): “esclusione di ogni

---

<sup>3</sup> Che l'intento dei redattori del disegno di legge delega fiscale sia in realtà quello di introdurre una addizionale in senso proprio, definita in modo atecnico come “sovrainposta”, risulta anche dalla relazione scritta depositata dall'Ufficio Parlamentare di Bilancio in occasione dell'Audizione sul federalismo fiscale tenutasi in data 20 ottobre 2021, pag. 2: “Relativamente alle addizionali regionali e comunali all'Irpef, il DDL delega prevede la loro trasformazione in sovrainposte, ossia in prelievi aggiuntivi commisurati non più alla base imponibile dell'imposta erariale come sono le addizionali ma direttamente al debito di imposta”.

doppia imposizione sul medesimo presupposto, salvo le addizionali previste dalla legge statale o regionale”].

Ma allo stesso esito si perviene intendendo il riferimento alla “sovraimposta”, contenuto nel disegno di legge delega per la riforma fiscale, come sinonimo di addizionale in senso proprio, cioè come maggiorazione percentuale del gettito Irpef, alla stregua di quanto risulta dalla relazione finale delle Commissioni riunite finanze e tesoro, giacché – come testé ricordato – la L. n. 42/2009 prevede solo l’istituzione di maggiorazioni di aliquota (“addizionali”) sulle base imponibili dei tributi erariali.

Rilevato che l’intervento prefigurato nel disegno di legge delega per la riforma fiscale si porrebbe in contrasto con i principi del federalismo fiscale contenuti nella L. n. 42/2009, l’introduzione di una “sovraimposta” funzionante alla stregua di una addizionale in senso proprio all’Irpef, in luogo delle attuali addizionali regionali, determinerebbe altresì una riduzione degli attuali già esigui spazi di autonomia tributaria delle regioni, in nome di una omogeneità e uniformità nell’andamento del prelievo progressivo sui redditi su tutto il territorio nazionale. In particolare, la possibilità che le regioni hanno attualmente di stabilire aliquote differenziate per ammontare di reddito<sup>4</sup>, disporre detrazioni in favore della famiglia maggiorando quelle statali, nonché disporre detrazioni dall’addizionale in luogo di sussidi, voucher, buoni e altre misure di sostegno sociale (cioè in sostanza delle tax expenditures di livello regionale), come previsto dall’art. 6 del D.Lgs. n. 68/2011, verrebbe meno.

Il passaggio a una addizionale in senso proprio, cioè a una maggiorazione percentuale del gettito Irpef<sup>5</sup>, non consentirebbe invece alcuna autonomia o margine di flessibilità alle regioni (se non la possibilità di variare l’aliquota dell’addizionale in senso proprio – la c.d. “sovraimposta” - tra un minimo e un massimo), e ciò in nome di un principio di uniformità della struttura del prelievo su tutto il territorio nazionale che si pone in conflitto con le logiche del federalismo fiscale e dell’autonomia finanziaria, di entrata e di spesa, che l’art. 119 Cost. riconosce alle regioni.

Dunque, qualora si volesse invece perseguire coerentemente l’architettura finanziaria federalista disegnata dall’art. 119 Cost., si potrebbe valutare se rimuovere i vincoli posti dalla L. n. 42/2009 a una imposizione regionale avente il medesimo presupposto

---

<sup>4</sup> Giusto per menzionare un esempio di manovrabilità delle attuali addizionali, la regione Veneto aveva ipotizzato nel 2017, per finanziare l’autostrada Pedemontana, di maggiorare l’addizionale Irpef regionale di base sui soli titolari di redditi superiori a 28.000 euro, corrispondenti al terzo scaglione Irpef.

<sup>5</sup> Che darebbe luogo, peraltro, a una illusione finanziaria di tipo negativo, dato che, applicandosi al gettito e non alla base imponibile, l’aliquota di equilibrio dovrebbe essere più elevata di quella delle attuali addizionali all’Irpef.

impositivo di quella statale, e concepire – in luogo dell'attuale addizionale regionale – una sorta di imposta sul reddito locale (una vera e propria “sovraimposta”) manovrabile dall'ente decentrato per attuare politiche di sostegno al reddito anche mediante detrazioni, deduzioni e crediti di imposta, politiche per la famiglia e il lavoro, politiche sociali e agevolative, etc.

## **2.2. Il graduale superamento dell'Irap e i possibili impatti sull'autonomia tributaria delle regioni.**

La bozza di legge delega indica tra gli obiettivi della riforma tributaria il graduale superamento dell'Irap, da attuare nell'ambito della revisione dell'imposizione sui redditi personali nonché della revisione dell'imposizione sul reddito d'impresa, ferma restando la garanzia del finanziamento del fabbisogno sanitario.

Verosimilmente, alla soppressione dell'Irap si accompagnerà l'individuazione di un diverso cespite in grado di garantire lo stesso gettito o un gettito analogo, e in tal senso la scelta potrebbe cadere sulla introduzione di una addizionale (in senso proprio) o di una maggiorazione dell'aliquota Ires.

Una riforma di questo genere avrebbe certamente dei pregi: l'Irap, dopo l'esclusione del costo del lavoro dalla sua base imponibile, pare aver perso significato, rispetto al suo intento originario di tassare “in monte” i fattori produttivi, presso l'organizzazione imprenditoriale che coordina i fattori di produzione. Non ha infatti più molto senso una base imponibile che si discosta da quella dell'imposta sui redditi per il fatto di non consentire la deduzione degli interessi passivi e per una serie di altre questioni minori. Ciò è infatti fonte di inutili complicazioni e aggravii amministrativi per i contribuenti, mentre non pare facilmente giustificabile applicare l'imposta su ciò che, in un'imposta tipo-reddito quale l'Irap è per certi aspetti diventata, rappresenta un costo di produzione (gli interessi passivi).

Inoltre, nella sua attuale configurazione, come risultante dall'interpretazione giurisprudenziale ormai consolidata, l'Irap non si applica in assenza di una apprezzabile organizzazione e di un apporto sostanzialmente limitato a quello delle energie lavorative del titolare. Ma ciò genera molte incertezze, essendo per sua natura fonte di ambiguità il confine – non fissato normativamente mediante riferimento a chiari parametri quantitativi – tra attività organizzate, assoggettate ad Irap, ed attività non organizzate, escluse dal tributo.

Tuttavia, il superamento dell'Irap a favore di una addizionale o maggiorazione di aliquota Ires darebbe luogo a una diversa ripartizione dei carichi tributari e a una

riduzione della sfera di autonomia tributaria regionale, data la maggiore manovrabilità oggi riconoscibile all'Irap, rispetto a quella che connoterebbe una maggiorazione di aliquota o una addizionale Ires.

\* \* \*

Sotto il primo profilo, considerato che l'Irap è oggi pagata – nel settore privato - sia da società di capitali che da società di persone e imprenditori individuali nonché professionisti dotati di una autonoma “organizzazione”, la sua sostituzione con una addizionale/maggiorazione di aliquota Ires darebbe luogo a un restringimento della platea dei soggetti obbligati, atteso che società di persone e imprenditori individuali e professionisti non sono soggetti passivi dell'Ires. A parità di gettito complessivo, dunque, l'imposta peserebbe maggiormente sulle società di capitali, e l'intervento si porrebbe potenzialmente in contrasto con uno dei principi della bozza di legge delega, ovvero la “tendenziale neutralità tra i diversi sistemi di tassazione delle imprese, per limitare distorsioni di natura fiscale nelle scelta delle forme organizzative e giuridiche dell'attività imprenditoriale” (art. 4 lettera d).

L'addizionale o maggiorazione di aliquota sostitutiva del gettito Irap non potrebbe più giustificarsi nei termini di un'imposta sull'organizzazione dei fattori produttivi, avendo lo stesso presupposto e base imponibile delle imposte sui redditi. Forse, per non discriminare i contribuenti a seconda della forma di esercizio di impresa prescelta, accanto alla nuova addizionale Ires potrebbe essere contemplata una specifica addizionale o maggiorazione di aliquota Irpef destinata a incidere soltanto i redditi di impresa prodotti da imprese individuali o società di persone. Verrebbe così rispettato il principio di neutralità dell'imposta rispetto a diverse forme di esercizio dell'impresa.

Si consideri, inoltre, che con il passaggio al sistema di imposizione “duale” dei redditi delle persone fisiche, le quote dei redditi “misti” (di impresa e lavoro autonomo) imputabile all'impiego del capitale nelle attività economiche condotte da contribuenti non aventi la qualifica di soggetti Ires, saranno assoggettate a un'aliquota proporzionale di tassazione – che potrebbe essere allineata alla prima aliquota Irpef ed essere altresì in linea con l'aliquota Ires –, dunque le stesse non sconteranno più le aliquote progressive dell'Irpef. Tale circostanza potrebbe far prendere in considerazione l'idea di far gravare sui redditi derivanti da attività economiche condotte in forma individuale o per il tramite di società personali anche la futura addizionale/maggiorazione di aliquota destinata a sostituire il gettito attualmente garantito dall'Irap.

In questo modo vi sarebbe una sostanziale neutralità fiscale delle forme di esercizio dell'impresa, e sarebbe rispettato il principio previsto dall'art. 4 lett. d) del disegno di legge delega per la riforma tributaria. Sia il reddito dei soggetti Ires che il reddito di impresa dei soggetti Irpef (almeno fino a che non oggetto di "prelievi personali" da parte dell'imprenditore o dei soci) sarebbero tassati con la stessa aliquota, ed entrambe le categorie di soggetti pagherebbero il prelievo che sostituirà l'Irap. Per coerenza, occorrerebbe però allora escludere dall'ambito dell'addizionale (futura "sovraimposta") Irpef regionale – di cui si è detto al paragrafo precedente - i redditi di impresa. Una tale esclusione appare però problematica, per ragioni tecniche, nell'ambito di una maggiorazione percentuale del gettito Irpef, mentre sarebbe agevolmente operabile qualora venisse istituita una vera e propria "sovraimposta" (che come detto si fa preferire per la sua manovrabilità, potendo l'ente decentrato prevedere specifiche esclusioni dalla base imponibile).

Del resto, se i principi cui si ispira il d.d.l. delega per la riforma tributaria sono quelli della tendenziale neutralità dei diversi sistemi di tassazione delle imprese, e dell'applicazione al reddito derivante dall'impiego di capitale nell'attività di impresa di un'aliquota proporzionale che risulterà allineata a quella Ires, sembrerebbe coerente istituire una identità di prelievo fiscale a carico di tutti gli utili d'impresa, indipendentemente dalla forma giuridica utilizzata per produrli, piuttosto che assestare il trattamento dei redditi di impresa individuale al regime Irpef operante in generale per i contribuenti persone fisiche titolari di redditi di altra natura.

\* \* \*

Il secondo aspetto su cui vale la pena di soffermarsi è il seguente: il superamento dell'Irap potrebbe dar luogo a una riduzione degli attuali spazi di autonomia tributaria delle regioni, dato che l'Irap consente oggi alle regioni una discreta manovrabilità. Le stesse possono infatti ridurre le aliquote dell'Irap fino ad azzerarle, nonché disporre deduzioni dalla base imponibile (art. 5 D.Lgs. n. 68/2011). Le regioni stanno inoltre attuando forme di fiscalità di vantaggio, ad esempio per attrarre imprese sul loro territorio accordando una riduzione/azzeramento dell'Irap per alcuni anni<sup>6</sup>.

L'Irap rappresenta insomma oggi, anche se con minor peso che in passato (stante la riduzione della base imponibile Irap dovuta all'esclusione del costo del lavoro), il principale strumento di autonomia tributaria delle regioni, attraverso il quale esse manovrano aliquote, esenzioni, deduzioni, agevolazioni. Nell'attuare il graduale

---

<sup>6</sup> Si pensi, ad esempio, all'azzeramento per tre anni dell'Irap dovuto dalle piccole e medie imprese che si insediano in Lombardia.

superamento dell'Irap annunciato dalla riforma fiscale, dunque, questo aspetto dovrebbe essere tenuto nella giusta considerazione, riguardando aspetti ordinamentali di livello costituzionale (art. 119 Cost.; L. n. 42/2009) e impattando sulla possibilità di attuare l'obiettivo previsto dal PNRR, vale a dire completare il federalismo fiscale nel primo semestre 2026.

### **3. Il finanziamento dell'autonomia differenziata.**

È noto che l'accoglimento delle richieste di autonomia differenziata, avanzate da alcune regioni in base all'art. 116 comma 3 Cost., comporterebbe il trasferimento alle regioni richiedenti di una serie di nuove competenze e funzioni, il cui espletamento avrebbe ovviamente un costo, ponendo conseguentemente un interrogativo in ordine al suo finanziamento.

Sul punto l'art. 14 della L. n. 42/2009 si limita a prevedere che con la legge rinforzata di approvazione dell'autonomia differenziata si provvede altresì all'assegnazione delle risorse. Tali risorse, in attuazione dei principi della L. 42/2009, che prescrive il superamento del criterio allocativo basato sulla spesa storica a favore dell'adozione dei criteri dei fabbisogni standard (per il finanziamento dei livelli essenziali delle prestazioni in materia di diritti civili e sociali) e della perequazione delle capacità fiscali, dovrebbero appunto essere quantificate sulla base di questi ultimi parametri.

Poiché l'art. 116 comma 3 Cost., sull'autonomia differenziata, impone di rispettare i principi di cui all'art. 119 Cost., al finanziamento delle funzioni trasferite alle regioni si dovrebbe provvedere – escluso che le regioni debbano reperire tali risorse istituendo nuovi tributi propri o inasprendo quelli esistenti - attraverso l'attribuzione di apposite compartecipazioni al gettito di uno o più tributi erariali. Le bozze di intesa predisposte dalle regioni che hanno avviato le richieste a norma dell'art. 116 comma 3 Cost. prevedono appunto lo strumento delle compartecipazioni o quello delle aliquote riservate (o riserve di aliquota) su tributi erariali<sup>7</sup>. Sul punto, anche la recente bozza di legge-quadro sull'autonomia differenziata, che il gruppo di lavoro istituito dal Ministro per gli Affari Regionali con d.m. 25 giugno 2021 ha predisposto, prevede che alle risorse finanziarie necessarie all'esercizio delle ulteriori forme e condizioni particolari di autonomia sono determinate intermini di compartecipazione o riserva di aliquota al

---

<sup>7</sup> Le aliquote riservate, pur non espressamente previste dalla L. n. 42/2009 e dal D.Lgs. n. 68/2011, potrebbero essere considerate una particolare forma di compartecipazione al gettito di tributi erariali.

gettito di tributi erariali maturati nel territorio regionale, in coerenza con l'art. 119, quarto comma, della Costituzione.

Le riserve di aliquota, rispetto alla compartecipazioni al gettito, presentano dei maggiori margini di flessibilità e manovrabilità da parte delle regioni, e parrebbero pertanto da preferire quale strumento di maggiore autonomia tributaria degli enti decentrati e di minore interdipendenza rispetto alle scelte di politica fiscale effettuate dal legislatore statale.

A tal proposito si è aperto un dibattito sulla sorte del gettito delle compartecipazioni, soprattutto per l'ipotesi in cui quest'ultimo evolvesse in senso positivo, facendo aumentare le risorse a disposizione della regione ad autonomia differenziata, rispetto a quelle fissate inizialmente in base alla spesa storica, ai fabbisogni standard o ad altri parametri intermedi eventualmente adottati in via temporanea (come quello, prefigurato dalle bozze di intesa, della spesa media nazionale pro capite).

È stata prospettata a tal riguardo la seguente obiezione: attribuendo alle regioni ad autonomia differenziata delle compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio, esse potrebbero "appropriarsi" di maggiori risorse rispetto a quelle necessarie allo stretto finanziamento della spesa storica o dei fabbisogni standard, sottraendole agli obblighi di solidarietà e perequazione. Per correggere tale presunta distorsione, si è così immaginato di procedere a una rideterminazione periodica delle aliquote di compartecipazione, decisa dallo Stato, in modo da far sempre coincidere il gettito assegnato alla regione ad autonomia differenziata con i fabbisogni standard. Si propone così di reiterare anche in futuro, in questo particolare contesto, l'attuale modo di concepire le compartecipazioni all'Iva connesse al finanziamento della sanità regionale, alla stregua di trasferimenti statali.

Su questi aspetti ci si può qui limitare ad osservare che un aumento del PIL su base regionale darebbe luogo ad un aumento di gettito e conseguentemente a maggiori risorse per la regione ad autonomia differenziata, ma, proprio per il modo in cui funzionano le compartecipazioni, una parte di tale maggior gettito, generato sul territorio, sarebbe incamerato dallo Stato e potrebbe essere utilizzato per la perequazione. Ponendo un limite alle risorse trattenibili sul territorio si verificherebbe inoltre un disincentivo a un loro uso efficiente, da parte delle regioni ad autonomia differenziata, onde promuovere lo sviluppo economico, posto che il maggior gettito prodotto da buone pratiche amministrative dell'ente decentrato verrebbe interamente incamerato dallo Stato.

L'idea di trasformare anche stavolta la "compartecipazione" in una sorta di trasferimento verticale deciso dallo Stato appare invece non rispettosa dell'art. 119 Cost. e dei principi del federalismo fiscale (tra cui quelli di autonomia finanziaria e di entrata, nonché di territorialità dei tributi).

Un cenno merita poi anche la proposta che emerge dalla bozza di legge quadro sull'attuazione dell'art. 116 comma 3 Cost., recentemente circolata, ovvero l'istituzione di un fondo perequativo orizzontale a carico della regione richiedente l'autonomia differenziata, da alimentare con una percentuale delle maggiori risorse derivanti dall'attribuzione di una compartecipazione rispetto a quelle calcolate in base alla spesa storica o a quella standard: anche tale previsione, pur senza giungere all'estremo di avocare allo Stato ogni possibile sviluppo positivo del gettito del tributo compartecipato, implica una correzione del meccanismo compartecipativo secondo una logica di tipo perequativo, confermando le diffuse ritrosie che hanno fin qui impedito l'operare dei principi del federalismo fiscale.

Punte avanzate nel processo di attuazione dell'art. 119 Cost. e del federalismo fiscale, le richieste di autonomia differenziata potrebbero in ogni caso essere utilizzate come cantiere e banco di prova per iniziare ad assecondare i canoni costituzionali di autonomia finanziaria e tributaria delle regioni e i principi del federalismo fiscale regionale (come la territorialità dei tributi, la responsabilizzazione finanziaria degli enti decentrati e il loro coinvolgimento nell'attività di contrasto all'evasione fiscale) delineati dalla L. n. 42/2009 ma costantemente rinviati nella loro concreta attuazione.

