Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale

Audizione sullo stato di attuazione e sulle prospettive del federalismo fiscale

di Andrea Giovanardi

**Professore Ordinario di diritto tributario nella Facoltà di Giurisprudenza della
Università degli Studi di Trento**

Roma, 27 marzo 2024

Sullo stato di attuazione e sulle prospettive del federalismo fiscale

SOMMARIO

1. Il punto di partenza: dall'elenco dei principali atti da emanare al fine di dare attuazione al d.lgs. n. 68 del 2011 al tentativo di individuare una chiave di lettura del fenomeno oggetto di indagine.
2. La fiscalizzazione dei trasferimenti erariali: lo stato delle cose all'indomani della prima scadenza di legge prevista per l'individuazione dei trasferimenti da sopprimere.
3. Le altre disposizioni sul finanziamento delle regioni a statuto ordinario contenute nella legge di delega per la riforma fiscale.
4. La disposizione della delega per la riforma fiscale in materia di graduale superamento dell'IRAP.
5. La disposizione della delega per la riforma fiscale in materia di altri tributi regionali.
6. Infine, cenni sui profili finanziari dell'autonomia differenziata quali emergono dal d.d.l. Calderoli.
7. Conclusioni.

*

*

*

*

*

*

*

*

*

*

*

*

*

*

1. Il punto di partenza: dall'elenco dei principali atti da emanare al fine di dare attuazione al d.lgs. n. 68 del 2011 al tentativo di individuare una chiave di lettura del fenomeno oggetto di indagine.

Oggetto del mio intervento è lo stato di attuazione del federalismo fiscale regionale.

È il caso di cominciare con l'elenco dei principali atti da emanare al fine di dare completa attuazione al d.lgs. 6 maggio 2011, n. 68 («*Disposizioni in materia di autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province, nonché di determinazione dei costi e fabbisogni standard nel settore sanitario*»).

Riferimento	Atti	Decorrenza attuazione	Strumento normativo/regolamentare
Art. 2 c. 1	Rideterminazione dell'addizionale IRPEF a seguito della fiscalizzazione dei trasferimenti erariali; contestuale riduzione delle aliquote IRPEF erariale	A decorrere dal 2027 (ex 2013)	DPCM su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro per gli affari regionali e le autonomie, da adottare entro sessanta giorni dall'emanazione del decreto di cui all'articolo 7, comma 2, sentita la Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano, di seguito denominata «Conferenza Stato-Regioni», e previo parere delle Commissioni della Camera dei Deputati e del Senato della Repubblica competenti per i profili di carattere finanziario.
Art. 4 c. 3	Definizione dei criteri di attribuzione del gettito della compartecipazione IVA alle RSO in conformità con il principio di territorialità	A decorrere dal 2027 (ex 2013)	DPCM di natura non regolamentare, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro per gli affari regionali e le autonomie, sentita la Conferenza Stato-Regioni e la Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale oppure, ove effettivamente costituita, la Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica e previo parere delle Commissioni della Camera dei Deputati e del Senato della Repubblica competenti per i profili di carattere finanziario. Allo schema di DPCM è allegata una relazione tecnica concernente le conseguenze di carattere finanziario derivanti dall'attuazione del principio di territorialità.
Art. 7 c. 1 e 2	Individuazione dei trasferimenti erariali alle Regioni da sopprimere	Entro il 31/12/2023 ed a decorrere dal 2027 (ex 2013)	DPCM, adottato, sulla base delle valutazioni della Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale ovvero, ove effettivamente costituita, della Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica, entro il 31 dicembre 2023, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro per gli affari regionali e le autonomie, sentita la Conferenza unificata e previo parere delle Commissioni della Camera dei Deputati e del Senato della Repubblica competenti per i profili di carattere finanziario, sono individuati i trasferimenti statali di cui al comma 1. Con ulteriore decreto adottato con le modalità previste dal primo periodo possono essere individuati ulteriori trasferimenti suscettibili di soppressione. Allo schema di DPCM è allegata una relazione tecnica concernente le conseguenze di carattere finanziario.
Art. 7 c. 3	Definizione delle modalità di copertura finanziaria connesse all'eventuale trasferimento di funzioni amministrative dallo Stato alle Regioni in attuazione dell'art. 118 Cost.		DPCM su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze
Art. 9 c. 4	Definizione delle modalità di attribuzione alle Regioni delle risorse derivanti dalla lotta all'evasione fiscale		Decreto del MEF
Art. 10 c. 5 e 6	Individuazione delle modalità di coinvolgimento delle Regioni nella definizione delle direttive generali dell'Agenzia delle Entrate sui criteri della gestione e sull'impiego delle risorse disponibili per la gestione in convenzione dei tributi affidati alla stessa		Decreto del MEF previo accordo sancito in sede di Conferenza Stato-Regioni
Art. 13 c. 1	Modalità di determinazione dei livelli essenziali di assistenza e dei livelli essenziali delle prestazioni nelle materie diverse dalla sanità		Legge statale
Art. 13 c. 3	Conformemente a quanto previsto dalla citata legge n. 42 del 2009, il Governo propone norme di coordinamento dinamico della finanza pubblica volte a realizzare l'obiettivo della convergenza dei costi e dei fabbisogni standard dei vari livelli di governo, nonché un percorso di convergenza degli obiettivi di servizio ai livelli essenziali delle prestazioni e alle funzioni fondamentali di cui all'articolo 117, secondo comma, lettere m) e p), della Costituzione.		Governo nell'ambito del disegno di legge di stabilità ovvero con apposito disegno di legge collegato alla manovra di finanza pubblica in coerenza con gli obiettivi e gli interventi appositamente individuati da parte del Documento di economia e finanza, previo parere in sede di Conferenza unificata

(Continua a pagina successiva)

Art. 13 c. 4	Ricognizione dei livelli essenziali delle prestazioni in materia di assistenza, istruzione e TPL (limitatamente alla parte in conto capitale), nonché dei livelli adeguati del servizio di TPL		Con DPCM, su proposta del Ministro competente, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, con il Ministro per gli affari regionali e le autonomie, d'intesa con la Conferenza unificata e previo parere delle Commissioni della Camera dei deputati e del Senato della Repubblica competenti per i profili di carattere finanziario
Art. 13 c. 5	Determinazione, nelle more dell'emanazione di una legge che definisca i livelli essenziali delle prestazioni, dei servizi da erogare, aventi caratteristiche di generalità e permanenza, e il relativo fabbisogno, nel rispetto dei vincoli di finanza pubblica.		Intesa in Conferenza Unificata
Art. 13 c. 6	Ricognizione effettuata al Ministro dell'economia e delle finanze, che li comunica alle Camere. SOSE S.p.a. trasmette i risultati alla Conferenza di cui all'articolo 5 della citata legge n. 42 del 2009. I risultati confluiscono nella banca dati delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 13 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, nonché in quella di cui all'articolo 5 della citata legge n. 42 del 2009		SOSE S.p.a., in collaborazione con l'ISTAT e avvalendosi della Struttura tecnica di supporto alla Conferenza delle Regioni e delle Province autonome presso il Centro interregionale di Studi e Documentazione (CINSEDO) delle regioni.
Art. 13 c. 6	Linee di indirizzo per la definizione dei livelli essenziali delle prestazioni sulla base delle rilevazioni effettuate da SOSE S.p.a., ai fini di consentire l'attuazione dell'articolo 20, comma 2, della citata legge n. 42 del 2009, dei relativi costi standard e obiettivi di servizio.		Governo in apposito allegato al Documento di economia e finanza
Art. 15 c. 2	Modalità per la valutazione del gettito su basi imponibili uniformi ai fini dell'applicazione del fondo perequativo		DPCM, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro per gli affari regionali e le autonomie, sentita la Conferenza Stato-Regioni.
Art. 15 c. 3	Determinazione della percentuale di compartecipazione all'IVA al livello minimo assoluto sufficiente ad assicurare il pieno finanziamento del fabbisogno corrispondente ai livelli essenziali delle prestazioni in una sola regione.		DPCM, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza Stato-Regioni
Art. 15 c. 5	Modalità di convergenza graduale del fondo perequativo verso i costi standard, per il finanziamento delle funzioni essenziali	Dal 2027	DPCM, su proposta del Ministro per gli affari regionali e le autonomie, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, d'intesa con la Conferenza Stato-Regioni e previo parere delle Commissioni della Camera dei Deputati e del Senato della Repubblica competenti per i profili di carattere finanziario. Allo schema di DPCM è allegata una relazione tecnica concernente le conseguenze di carattere finanziario.
Art. 15 c. 8	Modalità di convergenza graduale del fondo perequativo verso la capacità fiscale, per il finanziamento delle funzioni autonome		DPCM di natura regolamentare, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, d'intesa con la Conferenza Stato-Regioni e previo parere delle commissioni della Camera dei Deputati e del Senato della Repubblica competenti per i profili di carattere finanziario. Allo schema di DPCM è allegata una relazione tecnica concernente le conseguenze di carattere finanziario.

Come si vede, una nutrita schiera di provvedimenti che dà la misura delle difficoltà che si incontrano nel tormentato e pluridecennale percorso di attuazione del federalismo fiscale.

La ragione di fondo, sorta di chiave di lettura della sostanziale e perdurante situazione di *impasse* (o comunque, a voler essere ottimisti, di lento progresso), mi pare vada ravvisata nella circostanza che avevo già fatto presente in occasione di una mia precedente audizione dinnanzi a questa stessa Commissione, il 3 novembre 2021: l'obiettivo di garantire la differenziazione delle politiche pubbliche in ragione delle diverse esigenze dei territori va, come è noto, temperato con la necessità, imposta dall'art. 117, co. 2, lett. m), Cost., di assicurare a tutti i cittadini servizi in linea con i livelli essenziali delle prestazioni (da ora in poi anche LEP). In questo contesto, scrivevo allora, ma l'osservazione rimane attuale, l'omogeneità dei territori dal punto di vista dello sviluppo economico e sociale assume un ruolo fondamentale nella scelta degli strumenti finanziari, dato che:

- i) in assenza di significativi *gap* territoriali, potrà farsi ampio ricorso ai tributi propri, strumento che connette il potere impositivo al potere di spesa, rafforzando

l'*accountability* dell'azione di governo e responsabilizzando gli eletti, che, per spendere, dovranno prima tassare;

- ii) in presenza di ampi divari è richiesta la progettazione da parte dello Stato [art. 117, co. 2, lett. e), Cost.] di meccanismi perequativi della capacità fiscale di non poco momento, i quali richiedono che i principali tributi siano tra loro il più possibile omogenei.

È questo il *caveat* che sempre va tenuto a mente in sede di analisi, a cui ci si accinge, delle più recenti novità.

*

2. La fiscalizzazione dei trasferimenti erariali: lo stato delle cose all'indomani della prima scadenza prevista per l'individuazione dei trasferimenti da sopprimere.

Come è noto, l'art. 119 Cost. non contempla i trasferimenti dal centro quali strumenti di finanziamento delle funzioni di competenza delle autonomie, ad eccezione dei trasferimenti ai fini perequativi per i territori con minore capacità fiscale per abitante (co. 3) e di quelli con i quali si destinano risorse aggiuntive e si effettuano interventi speciali in favore di determinati enti, per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, per rimuovere gli squilibri economici e sociali, per favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona, o per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle loro funzioni (co. 5).

L'art. 8 della legge delega 5 maggio 2009, n. 42 prevedeva quindi la soppressione dei trasferimenti statali diretti al finanziamento delle spese connesse a materie di competenza legislativa regionale concorrente e residuale, nonché delle spese relative a materie di competenza esclusiva statale in relazione alle quali le regioni esercitano competenze amministrative [lettere a) ed f)].

L'art. 7 del d.lgs. n. 68 del 2011, di attuazione dell'anzidetta norma di delega, nella versione vigente, stabilisce:

- al comma 1, che *«a decorrere dall'anno 2027 (originariamente era l'anno 2012, n.d.r.) o da un anno antecedente ove ricorrano le condizioni di cui al presente decreto legislativo sono soppressi tutti i trasferimenti statali di parte corrente e, ove non finanziati tramite il ricorso all'indebitamento, in conto capitale, alle regioni a statuto ordinario aventi carattere di generalità e permanenza e destinati all'esercizio delle competenze regionali, ivi compresi quelli finalizzati all'esercizio di funzioni da parte di province e comuni. Le regioni a statuto ordinario esercitano l'autonomia tributaria prevista dagli articoli 5, 6, 8 e 12, comma 2, in modo da assicurare il rispetto dei termini*

fissati dal presente Capo. Sono esclusi dalla soppressione i trasferimenti relativi al fondo perequativo di cui all'articolo 3, commi 2 e 3, della legge 28 dicembre 1995, n. 549»;

- *al comma 2 che «con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, adottato, sulla base delle valutazioni della Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale ovvero, ove effettivamente costituita, della Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica, entro il 31 dicembre 2023, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro per gli affari regionali e le autonomie, sentita la Conferenza unificata e previo parere delle Commissioni della Camera dei Deputati e del Senato della Repubblica competenti per i profili di carattere finanziario, sono individuati i trasferimenti statali di cui al comma 1. Con ulteriore decreto adottato con le modalità previste dal primo periodo possono essere individuati ulteriori trasferimenti suscettibili di soppressione. Allo schema di decreto del Presidente del Consiglio dei ministri è allegata una relazione tecnica concernente le conseguenze di carattere finanziario».*

A far data 1° gennaio 2027 (quindici anni dopo l'originario termine) debbono pertanto essere soppressi tutti i trasferimenti statali di parte corrente (e, ove non finanziati tramite il ricorso all'indebitamento, in conto capitale) alle regioni a statuto ordinario, purché gli stessi abbiano carattere di generalità e permanenza e a condizione che essi siano destinati all'esercizio delle competenze regionali. Debbono ritenersi compresi nella categoria anche quelli finalizzati all'esercizio di funzioni, a mio parere anche fondamentali, da parte di province e comuni.

L'art. 2, co. 1, del d.lgs. n. 68 del 2011, in attuazione dell'art. 10 della l. n. 42 del 2009, prevede, sempre a far data della nuova scadenza del 1° gennaio 2027, la rideterminazione, con Decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, dell'addizionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche delle regioni a statuto ordinario, *«in modo da garantire al complesso delle regioni a statuto ordinario entrate corrispondenti al gettito assicurato dall'aliquota di base vigente alla data di entrata in vigore alla data di entrata in vigore del presente decreto legislativo, ai trasferimenti soppressi ai sensi dell'articolo 7»*. Va per completezza ricordato che in contemporanea al varo del decreto *«sono ridotte, per le regioni a statuto ordinario e a decorrere dall'anno di imposta 2027 o da un anno antecedente ove ricorrano le condizioni di cui al presente decreto legislativo, le aliquote dell'IRPEF di competenza statale, mantenendo inalterato il prelievo fiscale complessivo a carico del contribuente»*.

In definitiva si deve addivenire, entro l'anno 2026, alla fiscalizzazione dei trasferimenti aventi carattere di generalità e permanenza, che, quindi, devono essere soppressi, dando origine, ai sensi dell'art. 2, alla rideterminazione dell'aliquota dell'addizionale Irpef e alla contemporanea riduzione delle aliquote dell'Irpef statale. Non si influisce in tal modo sul carico fiscale complessivo a cui sono sottoposti i soggetti passivi dell'imposta.

Del fatto che si debba procedere il più rapidamente possibile in questa direzione si trova conferma anche nella giurisprudenza costituzionale, avendo la Corte ritenuto che «il mancato completamento della transizione ai costi e fabbisogni standard, funzionale ad assicurare gli obiettivi di servizio e il sistema di perequazione, non consente, a tutt'oggi, l'integrale applicazione degli strumenti di finanziamento delle funzioni regionali previsti dall'art. 119 Cost.», con la conseguenza che «nella sottolineata perdurante inattuazione della legge n. 42 del 2009, che non può non tradursi in incompiuta attuazione dell'art. 119 Cost., l'intervento dello Stato [è] ammissibile nei casi in cui, come quello di specie, esso risponda all'esigenza di assicurare un livello uniforme di godimento dei diritti tutelati dalla Costituzione stessa» (sentenza n. 273 del 2013 e, più di recente, sentenza n. 74 del 2019). Non si può inoltre prescindere dal coinvolgimento delle regioni, considerato che i trasferimenti statali a carattere vincolato che intervengono in materie concorrenti o residuali regionali determinano un'illegittima «sovrapposizione di politiche e di indirizzi governati centralmente a quelli legittimamente decisi dalle regioni negli ambiti materiali di propria competenza»: lo Stato deve quindi disporre «trasferimenti senza vincoli di destinazione specifica, o, se del caso, passando attraverso il filtro dei programmi regionali, coinvolgendo dunque le regioni interessate nei processi decisionali concernenti il riparto» (sentenza n. 16 del 2004 e, più di recente, sentenza n. 40 del 2022). In definitiva, la permanenza dei trasferimenti statali va considerata «come portato temporaneo della perdurante inattuazione dell'art. 119 Cost. e di imperiose necessità sociali» (sent. 273 del 2013 cit.).

Un passaggio decisivo, quindi, su cui è il caso di soffermarsi con riferimento a due specifici aspetti.

Il primo attiene alla individuazione dei trasferimenti da sopprimere, che doveva avvenire entro il 31 dicembre 2023 (era una *milestone* del PNRR): in data 11 dicembre 2023 la Commissione tecnica fabbisogni standard ha reso parere favorevole alla fiscalizzazione di una serie di trasferimenti dal centro per un valore complessivo annuo all'incirca pari a 10 mld di euro. Non risulta però essere stato ancora emanato il dpcm previsto dal citato art. 7, co. 2.

Malgrado gli impegni presi in sede di PNRR, quindi, il processo di fiscalizzazione dei trasferimenti sta nuovamente rallentando.

Il secondo attiene al varo della delega fiscale (l. 9 agosto 2023, n. 111), il cui art. 13, co. 1, lett. a), n. 1), individua quale criterio direttivo il seguente: *«rivedere le norme del decreto legislativo 6 maggio 2011, n. 68 attraverso la razionalizzazione delle procedure e delle modalità applicative necessarie ad assicurare la completa attuazione dei principi in materia di autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario con particolare riferimento: 1) alla revisione del meccanismo previsto dall'articolo 2 del citato decreto legislativo n. 68 del 2011 finalizzato a garantire al complesso delle regioni a statuto ordinario entrate corrispondenti all'ammontare dei trasferimenti statali soppressi, previsti a legislazione vigente, anche attraverso la possibilità di rimodulare l'intervento ricorrendo a fonti di finanziamento alternative; [...]»*.

Si fa strada la possibilità, la legge delega non è stata ancora attuata *in parte qua*, che l'addizionale IRPEF come strumento di finanziamento utilizzato in sostituzione dei trasferimenti soppressi sia sostituita da una o più compartecipazioni al gettito dei tributi erariali riferibile al territorio, con la conseguenza, tuttavia, che; i) l'entrata così riconfigurata non sarebbe più manovrabile (a differenza di quel che accade per l'addizionale); ii) non sarebbero riconosciuti alla regione, fatta salva l'attuazione della delega fiscale (vd. *infra*, sub par. 3), i recuperi derivanti dalla lotta all'evasione fiscale. Dall'altra parte, la sostituzione dei trasferimenti soppressi con l'addizionale determinerebbe aliquote dell'IRPEF statale diverse tra regioni ordinarie (più basse) e regioni a statuto speciale (più alte), con un effetto di complicazione che non credo susciti particolari entusiasmi a livello governativo.

*

3. Le altre disposizioni sul finanziamento delle regioni a statuto ordinario contenute nella legge di delega per la riforma fiscale.

L'art. 13, co. 1, lett. a), n. 2, della l. n. 111 del 2023 individua come criterio direttivo l'*«attribuzione alle regioni a statuto ordinario delle somme a titolo di compartecipazione regionale all'IVA di cui all'articolo 4 del decreto legislativo n. 68 del 2011 sulla base di specifici criteri che assicurano l'attuazione del principio di territorialità delle entrate, da applicare anche al recupero dell'evasione fiscale, in coerenza con le disposizioni di cui all'articolo 9, comma 2, del decreto legislativo n. 68 del 2011»*.

Si tratta di norma particolarmente vaga che potrebbe tuttavia essere considerata come rimedio al fatto che, nel modello di finanziamento della sanità, l'aumento del gettito di IRAP e addizionale regionale, se non generato dallo sforzo fiscale autonomo e dal recupero dell'evasione (art. 15, co. 2, del d.lgs. n. 68 del 2011), è compensato da una corrispondente riduzione della compartecipazione all'IVA (art. 15, co. 3, d.lgs. n. 68 del 2011), così facendo venir meno il legame tra gettito tributario e territorio (il gettito dei tributi regionali non dipendente dagli sforzi fiscali regionali si aggira sul 90 per cento del gettito totale). L'«attuazione del principio di territorialità» di cui alla citata norma di delega andrebbe letto, per evitare che le compartecipazioni si trasformino, in contrasto con l'art. 119 Cost., in trasferimenti, nella prospettiva del recupero dell'anzidetto legame, recupero che dovrebbe consentire di uscire dalla tagliola della rideterminazione annuale del fabbisogno finanziario. Mi pare, tuttavia, che, fondandosi sul libero svolgimento del meccanismo compartecipativo (per almeno qualche anno), l'introduzione di meccanismi simili incontrerà opposizioni non meno veementi rispetto a quelle a cui si è assistito nel momento in cui si è dovuto decidere in merito al nesso tra fabbisogni e spese relative alle ulteriori funzioni riconosciute ai sensi dell'art. 116, terzo comma, Cost. (sul punto, vd. *infra*, par. 5)

Nelle more della definizione dell'aliquota di compartecipazione all'IVA in attuazione del citato n. 2), l'aliquota di cui all'art. 4, co. 2 del d.lgs. n. 68 del 2011 dovrà comunque essere stabilita, lo prevede l'art. art. 13, co. 1, lett. a), n. 3, della l. n. 111 del 2023 «*in misura pari a quella individuata annualmente dal decreto del Presidente del Consiglio dei ministri recante la rideterminazione della compartecipazione regionale all'imposta sul valore aggiunto di cui all'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo 18 febbraio 2000, n. 56*» (si applicherà quindi la normativa vigente, salvo proroghe, fino al 31 dicembre 2026).

Da segnalare anche la parte della norma di delega [art. 13, co. 1, lett. a), n. 2] in cui si prevede che il principio di territorialità delle entrate vada applicata al recupero dell'evasione fiscale, in coerenza con l'art. 9, co. 2, del d.lgs. n. 68 del 2001, in materia di compartecipazione all'Iva. Come è noto, quest'ultima disposizione non ha mai trovato attuazione, atteso che il MEF non ha ancora emanato il decreto necessario per rendere effettivo il pagamento di tali risorse. La norma va quindi salutata con favore, dovendosi superare una situazione in cui le regioni possono contare solo sul sovrageggetto da recupero di addizionale IRPEF e IRAP.

4. La disposizione della delega per la riforma fiscale in materia di graduale superamento dell'IRAP.

L'art. 8 della l. n. 111 del 2023, al comma 1, prevede che si addivenga al graduale superamento dell'IRAP, «con priorità per le società di persone e le associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni» attraverso l'istituzione di «una sovrimposta, determinata secondo le medesime regole dell'IRES, con l'esclusione del riporto delle perdite, ovvero secondo regole particolari per gli enti non commerciali, con invarianza del carico fiscale, assicurando alle regioni un gettito in misura equivalente a quello attuale, da ripartire tra le stesse sulla base dei criteri vigenti in materia di IRAP». Si prevede inoltre che debba provvedersi affinché la prefigurata sostituzione «garantisca comunque il finanziamento del fabbisogno sanitario e il gettito in misura equivalente per le regioni che presentano squilibri di bilancio sanitario o sono sottoposte a piani di rientro i quali, in base alla legislazione vigente, comportano l'applicazione, anche automatica, di aliquote dell'IRAP maggiori di quelle minime».

Tale scelta legislativa coincide con quella della precedente legge delega di riforma del sistema fiscale, approvata solo in un ramo del Parlamento prima della fine della precedente legislatura, con la differenza, non da poco, che nella norma del 2021 non si individuava il prelievo che avrebbe dovuto sostituire l'imposta regionale sulle attività produttive.

Si possono riproporre, quindi, fatta salva qualche modifica, le osservazioni già oggetto di relazione innanzi a questa Commissione nella mia audizione del 3 novembre 2021.

Si può così nuovamente ricordare dunque che l'IRAP nasce alla fine degli anni novanta del secolo scorso anche a seguito di un importante dibattito sulla funzione il ruolo del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53, co. 1, Cost. «Perché» - si sosteneva da parte di Franco Gallo - «devono essere assunti ex art. 53 della Costituzione come presupposti solo quei fatti e circostanze la cui idoneità a concorrere alla pubblica spesa è decisa dal mercato e non dal giudizio ragionevole e coerente del legislatore?»⁽¹⁾. E ancora: «non è dimostrabile ... che la norma in esame, attraverso il riferimento alla capacità contributiva, legittimi una sorta di dissolvimento dello Stato impositore nel mercato fissando un criterio perentorio, secondo cui, nell'individuazione dei presupposti tassabili, i fatti e i rapporti a contenuto patrimoniale offerti dal mercato e scambiabili in esso debbono considerarsi in via assoluta qualitativamente

¹ GALLO, F., *Ratio e struttura dell'Irap*, in *Rass. trib.*, 1998, I, p. 637.

superiori ai (e tali da escludere i) fatti, rapporti e comportamenti sociali che non hanno tale contenuto, ma che purtuttavia esprimono una potenzialità economica e sono ugualmente idonei alla soddisfazione di specifiche necessità» (2).

Si trattava di tesi che non è riuscita a fare da argine a fronte del dispiegarsi dell'eterodosso tributo nel quotidiano svolgersi dei rapporti tributari tra imprese, lavori autonomi ed erario. L'IRAP, che, peraltro, si fondava, nella sua più coerente lettura, sul discutibile concetto di capacità contributiva impersonale, del *business*, e quindi sulla necessità dell'autonoma organizzazione, si è rivelata, ma non poteva essere diversamente, per quello che è, un'imposta insostenibilmente iniqua e particolarmente distorsiva. Né a diverse conclusioni si poteva addivenire in ragione della trasformazione del tributo, il quale, una volta ammessa la deducibilità dei costi del lavoro, si configura oggi come una sorta di sovrimposta (ma sulla definizione di sovrimposta ritorneremo qui di seguito) all'imposta sui redditi che, tuttavia, risulta ancora caratterizzata da una persistente e ingiustificata anomalia, l'indeducibilità degli oneri finanziari, che, pacificamente, sono costi collegati alla realizzazione del programma economico-imprenditoriale e, quindi, inerenti (e, quindi, deducibili).

Corretta mi sembra dunque l'idea di arrivare al superamento del tributo, il quale, tuttavia, richiede, visto il gettito che è in grado di generare (sul punto, cfr. relazione UPB del 20 ottobre 2021, nella quale si quantifica tale importo in 13,7 miliardi di euro, che è l'importo proveniente dal settore privato), di essere sostituito da altra forma di prelievo, che è individuata nella norma di delega da una sovrimposta all'IRES.

Bisogna quindi soffermarsi, innanzitutto, sul concetto di sovrimposta e sulle differenze di quest'ultima rispetto ad una figura contermina, che è l'addizionale.

Ebbene, sia l'una che l'altra sono riconducibili alla sovrapposizione dei prelievi sui medesimi presupposti, a quei casi cioè in cui il fatto generatore dell'obbligazione tributaria viene preso a riferimento di una fattispecie impositiva distinta rispetto a quella del tributo principale. In questa prospettiva, mi sembra di poter dire che si è soliti ritenere che si sia di fronte ad una addizionale «quando, sulla base imponibile di una determinata imposta, si prevede l'applicazione di un'ulteriore aliquota rispetto a quella già prevista per l'imposta principale» (e quindi l'imposta rimane una soltanto, intervenendo l'addizionale esclusivamente sul tasso); si avrà invece a che fare con una sovrimposta «quando presupposto e imponibile di un'imposta

² ID., *Imposta regionale sulle attività produttive*, in Enc. dir., Agg., Milano, 2001, p. 664-665.

costituiscono anche presupposto e imponibile di un'altra» (3). Quest'ultima è quindi, a differenza dell'addizionale, un'imposta autonoma che, fatti salvi presupposto e base imponibile, che dovrebbero rimanere inalterati, ben può differenziarsi rispetto all'imposta madre (e quindi sia per quel che riguarda il soggetto attivo del tributo sia con riferimento ad altri profili di carattere sostanziale) (4).

Ebbene, era sorto il dubbio in occasione del varo del precedente disegno di legge di delega di riforma tributaria, laddove si prevedeva la sostituzione dell'addizionale IRPEF con una sovrimposta, che non si intendesse riferirsi alla tradizionale categorizzazione, se non altro perché nel documento conclusivo dell'indagine delle Commissioni finanze di Camera e Senato, a cui si era ispirato l'estensore del d.d.l. delega, si proponeva, allo scopo di porre rimedio alla frammentarietà di imposizioni finali sul reddito, con conseguente alterazione della progressività prevista a livello nazionale, di trasformare le addizionali in sovraimposte, «aventi quindi come base imponibile il debito di imposta erariale e non la stessa base imponibile IRPEF». La sovrimposta non sarebbe pertanto un tributo autonomo, ma un prelievo aggiuntivo calcolato sul gettito dell'imposta principale. In tal senso anche l'Ufficio parlamentare di bilancio nell'audizione tenuta avanti a questa Commissione il 20 ottobre 2021 (5).

Il che suscita più di una perplessità, dato che il prelievo così individuato non è, tecnicamente, una sovrimposta, ma un'addizionale in senso proprio (quelle attuali, che sono maggiorazioni di aliquote, andrebbero ricondotte alle addizionali in senso lato).

Ma al di là di tali disquisizioni terminologiche, quel che viene da rilevare è che, se la sovrimposta colpisce il gettito di un altro tributo, confligge sia con l'art. 7, primo comma, lett. b), della l. n. 42 del 2009, il quale annovera tra i tributi propri «1) i tributi propri derivati, istituiti e regolati da leggi statali, il cui gettito è attribuito alle regioni; 2) le addizionali sulle basi imponibili dei tributi erariali; 3) i tributi propri istituiti dalle regioni con proprie leggi in relazione ai presupposti non già assoggettati ad imposizione erariale», sia con l'art. 2, secondo comma, lett. o), della medesima l. n. 42 del 2009, il quale, come è noto, esclude ogni possibilità di doppia imposizione sul medesimo presupposto, «salvo le addizionali previste dalla legge statale o regionale». Né si può pensare che per ritenere la scelta della sovrimposta

³ Così PEVERINI, L., *Addizionali e sovrimposte*, in diritto on-line Treccani, 2015.

⁴ Cfr. LORENZON, G., *Sovrimposte e supercontribuzioni*, in Enc. dir., XLIII, Milano, 1990.

⁵ Si legge infatti nella relazione che «relativamente alle addizionali regionali e comunali all'Irpef, il DDL delega prevede la loro trasformazione in sovraimposte, ossia in prelievi aggiuntivi commisurati non più alla base imponibile dell'imposta erariale come sono le addizionali ma direttamente al debito di imposta».

in linea con quest'ultima disposizione sia necessario sostenere che in realtà si scrive sovrimposta, ma si legge addizionale (in senso proprio).

A ciò si aggiunga che una siffatta soluzione si presta alle seguenti ulteriori osservazioni critiche:

- i soggetti passivi dell'IRAP (ci sono, ancora oggi, le società di persone e i lavoratori autonomi in forma associata, dotati di autonoma organizzazione) non sono solo i soggetti passivi dell'IRES, con la conseguenza che questi ultimi si troveranno a pagare di più di quello che pagano oggi se la copertura del gettito che viene a mancare venga addossata esclusivamente a loro;
- la base imponibile dell'IRES è diversa dalla base imponibile dell'IRAP, per effetto della deducibilità solo dalla prima degli interessi passivi, sicché la determinazione della sovrimposta (sempreché si opti per una sovrimposta tradizionalmente intesa) dovrà tenere conto anche di questa circostanza;
- la prefigurata sostituzione genera effetti redistributivi dal punto di vista territoriale, in ragione del fatto che solo l'IRAP, in forza dell'art. 4, co. 2, del d.lgs. n. 446 del 1997, riconduce la base imponibile a ciascuna regione in dipendenza dell'ammontare delle retribuzioni spettanti al personale dislocato nei vari territori (se ne avvantaggeranno quindi le regioni che dispongono nel loro territorio del maggior numero di sedi legali delle società, segnatamente Lombardia e Lazio, con conseguente necessità di impostare meccanismi perequativi che, tuttavia, come ha segnalato a suo tempo l'UPB, funzionerebbero solo per la parte del prelievo considerata come *standard*);
- una tale scelta confligge con l'art. 5, co. 1, lett. g), della l. n. 111 del 2023, il quale individua tra i criteri direttivi per il reddito di impresa quello della «*tendenziale neutralità tra i diversi sistemi di tassazione delle imprese mediante l'assimilazione al regime dell'imposta sul reddito delle società (IRES) con l'assoggettamento ad un'imposta ad aliquota proporzionale uniformata a quella dell'IRES*», e ciò in quanto i soggetti non IRES, che, peraltro, saranno assoggettati ad imposta proporzionale, non subiranno il peso della sovrimposta volta a rimpiazzare il gettito dell'IRAP.

Non può sfuggire infine che il superamento dell'IRAP non potrà che influire negativamente sui margini di autonomia tributaria riconosciuti alle regioni e quindi sulla

flessibilità fiscale: basterà ricordare che l'art. 5 del d.lgs. n. 446 del 1997, si tratta forse del principale strumento di autonomia tributaria riconosciuto attualmente alle regioni, consente di ridurre le aliquote, peraltro manovrabili all'interno dei limiti previsti dalla normativa statale in forza dell'art. 16 del medesimo decreto, fino ad azzerarle e a disporre deduzioni dalla base imponibile nel rispetto della normativa europea come interpretata dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea.

*

5. La disposizione della delega per la riforma fiscale in materia di altri tributi regionali.

L'art. 13, co. 1, lett. b), n. 1 della legge di delega di riforma fiscale (l. n. 111 del 2023) dispone che i tributi regionali dovrebbero essere razionalizzati prevedendo *«la modificazione e, ove necessario, l'abolizione nonché l'eventuale trasformazione di alcuni tributi derivati in tributi propri regionali, ovvero in tributi regionali dotati di maggiore autonomia»*.

La formulazione della norma è talmente generica che si fatica a non qualificarla come «delega in bianco», potendo desumersi da essa esclusivamente che alcuni tributi propri derivati (quali?), tributi cioè istituiti e disciplinati da legge dello Stato il cui gettito è destinato alle regioni, potranno diventare o tributi propri in senso stretto o tributi derivati sulla cui disciplina le regioni potranno intervenire in misura più consistente (tributi un po' meno derivati, quindi).

Era lecito attendersi un maggior dettaglio, quello peraltro rinvenibile in quasi tutte le altre norme contenute nella legge di delega.

*

6. Infine, cenni sui profili finanziari dell'autonomia differenziata quali emergono dal d.d.l. Calderoli.

Il d.d.l. Calderoli nella versione approvata dal Senato e attualmente all'esame della Camera dei deputati prevede all'art. 8, co. 2, introdotto in sede di esame parlamentare, che *«la Commissione paritetica provvede altresì annualmente alla ricognizione dell'allineamento tra i fabbisogni di spesa già definiti e l'andamento del gettito dei tributi compartecipati per il finanziamento delle medesime funzioni. Qualora la suddetta ricognizione evidenzia uno scostamento dovuto alla variazione dei fabbisogni ovvero all'andamento del gettito dei medesimi tributi, anche alla luce delle variazioni del ciclo economico, il Ministro*

dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro per gli affari regionali e le autonomie, previa intesa in sede di Conferenza unificata, adotta, su proposta della Commissione paritetica, le necessarie variazioni delle aliquote di compartecipazione definite nelle intese ai sensi dell'articolo 5, comma 2, garantendo comunque l'equilibrio di bilancio e nei limiti delle risorse disponibili. Sulla base dei dati del gettito effettivo dei tributi compartecipati rilevati a consuntivo, si procede, di anno in anno, alle conseguenti regolazioni finanziarie relative alle annualità decorse, sempre nei limiti delle risorse disponibili».

Le compartecipazioni, quindi, finiranno per funzionare come la compartecipazione Iva in sanità, alla fine equiparabile ad un trasferimento.

Bene hanno fatto quindi i primi commentatori ⁽⁶⁾ a evidenziare che «in questo schema c'è poco spazio per l'autonomia "finanziaria" regionale. Lo stato determina la somma totale da distribuire e sempre lo stato ci mette i soldi con una quota di tributo erariale (compartecipazione). Tale somma viene poi distribuita secondo criteri legati ai Lep, anch'essi definiti dallo Stato, per di più, con forti limiti alla loro definizione legati alla spesa del passato». Va poi ricordato che l'art. 9, co. 3, del d.d.l. introduce una clausola di invarianza finanziaria prevedendo altresì che *«le intese, in ogni caso, non possono pregiudicare l'entità e la proporzionalità delle risorse da destinare a ciascuna delle altre regioni, anche in relazione ad eventuali maggiori risorse destinate all'attuazione dei LEP di cui all'articolo 3. È comunque garantita la perequazione per i territori con maggiore capacità fiscale per abitante»*. Si ribadisce così che i percorsi di acquisizione di maggiori competenze non potranno dare origine a maggiori risorse in capo alle regioni che si sono differenziate.

Il d.d.l., da questo punto di vista, peraltro decisivo, è francamente deludente, contravvenendo all'art. 119 Cost., da cui pare potersi desumere l'esistenza di un'aspettativa giuridicamente fondata a trattenere parte delle risorse che il territorio è in grado di produrre: che collocazione concettuale potrebbe mai avere la figura giuridica delle compartecipazioni al gettito dei tributi erariali e in cosa le stesse dovrebbero mai differire rispetto ai trasferimenti se lo strumento di finanziamento è millimetricamente tarato alla copertura delle spese derivanti dalle nuove funzioni e competenze ottenute a seguita del raggiungimento delle intese con lo Stato?

⁶ BORDIGNON, M., RIZZO, L., TURATI, G., *Autonomia differenziata: cambiare tutto per non cambiare niente*, in lavoce.info, 1° febbraio 2024.

Il centralismo pare quindi aver prevalso anche in questo importante frangente. Non ha trovato sufficiente riscontro quanto ho cercato di sottolineare in più occasioni, e cioè che la regione non acquisirebbe tutte le maggiori risorse derivanti dall'aumento del gettito compartecipato, atteso che la restante parte finirebbe allo Stato, il quale, pertanto, potrebbe ottenere, qualora le traiettorie autonomistiche fossero in grado di influire positivamente sulla crescita del territorio, maggiori risorse rispetto a quelle che avrebbe ottenuto in una situazione in cui nessun tipo di autonomia rafforzata sia stata riconosciuta alla regione. Il tutto in un contesto in cui una pluridecennale perequazione implicita determina un costante e gigantesco drenaggio che rallenta la crescita delle regioni del nord senza che tale sacrificio rifluisca a vantaggio delle regioni del Mezzogiorno riducendo l'inaccettabile divario economico e sociale tra le diverse parti del Paese.

A ciò si aggiunga che le nuove disposizioni influiscono in modo molto negativo sul sistema degli incentivi all'efficienza, non risultando nemmeno chiaro dall'art. 8, co. 2 (a me sembrerebbe di no) se la regione virtuosa potrà almeno trattenere le risorse derivanti dai risparmi di spesa.

Diventano quindi veramente incomprensibili, in questo contesto, le numerose voci che a tutt'oggi si scagliano contro l'autonomia differenziata, ritenuta, malgrado tutto, strumento in grado di generare incontrollati processi disgregativi dell'unità della Repubblica.

*

7. Conclusioni.

Le conclusioni che si possono rapidamente trarre da quanto fin qui detto sono le seguenti.

Quel che è più di recente accaduto dà dimostrazione della particolare consistenza delle difficoltà connesse alla necessità di contemperare le esigenze dell'autonomia (che dovrebbe essere prioritariamente tributaria) con quelle collegate agli equilibri di finanza pubblica, i quali, in una situazione caratterizzata dalla presenza di endemici divari, richiede al sistema di generare importanti flussi di risorse da una parte all'altra del Paese.

Si è infatti registrato, malgrado il PNRR, un rallentamento nell'ipotizzato piano di fiscalizzazione dei trasferimenti dal centro e si prefigura la sostituzione dell'addizionale quale strumento volto a sostituire i trasferimenti soppressi con una o più compartecipazioni al gettito dei tributi erariali riferibile al territorio.

Si assisterà, inoltre, a quanto pare, a un'ulteriore riduzione, rispetto quella connessa all'anzidetta possibile trasformazione, degli spazi assegnati all'autonomia tributaria regionale in conseguenza della graduale sostituzione dell'IRAP con una sovrimposta all'IRES. Tale risultato non troverà adeguate contropartite in sede di svolgimento della vaghissima norma di delega in base alla quale per alcuni tributi derivati regionali il delegato potrà procedere alla loro trasformazione in tributi propri in senso stretto o in tributi, pur sempre derivati, sulla cui disciplina statale le regioni avranno più spazi di intervento.

Non incoraggianti per le ragioni dell'autonomia sono anche gli esiti a cui si è giunti in sede di approvazione da parte del Senato del d.d.l. Calderoli, prevedendosi, a seguito dell'intervento parlamentare, che, in un contesto di invarianza finanziaria anche interregionale, le compartecipazioni dovranno essere esattamente corrispondenti ai fabbisogni, come, peraltro, già oggi accade per la compartecipazione IVA utilizzata a finanziamento del servizio sanitario nazionale.