

[Digitare qui]



Dipartimento di Impresa e Management
Cattedra di Scienze delle Finanze

IL FEDERALISMO FISCALE E IL RUOLO
DELL'IRAP NEL SISTEMA TRIBUTARIO
DECENTRATO

Relatore: Prof. Mauro Marè

Candidato: Renzi Dario

Matricola: 212731

Anno Accademico 2018/2019

INDICE

INTRODUZIONE

CAPITOLO 1

Il federalismo fiscale e le ragioni del decentramento

1.1 Cenni introduttivi al federalismo fiscale

1.2 Ragioni filosofiche e politiche del decentramento

1.3 Ragioni economiche del decentramento e teorema di Oates

CAPITOLO 2

Finanziamento degli enti decentrati

2.1 Forme di finanziamento dei livelli inferiori di governo

2.1.1 Le imposte

2.1.2 Motivazioni ai trasferimenti e perequazione fra enti decentrati

2.2 Finanziamento degli enti decentrati in Italia

2.2.1 La riforma del Titolo V della Costituzione

2.2.2 Legge delega sul Federalismo fiscale n. 42/2009

2.2.3 Disciplina e finanziamento dei LEP delle Regioni

CAPITOLO 3

IRAP: Disciplina del tributo e contributo al federalismo fiscale

3.1 Il ruolo dell'imposta nel contesto federalista

3.1.1 Le motivazioni dell'introduzione

3.2 Caratteristiche del tributo

3.2.1 Il presupposto dell'imposta e i soggetti passivi

3.2.2 La base imponibile e l'aliquota

3.3 Le critiche ed i risvolti attuali

CONCLUSIONI

BIBLIOGRAFIA e SITOGRAFIA

INTRODUZIONE

Il presente elaborato propone un'analisi dei caratteri principali della dottrina del federalismo fiscale, tema piuttosto discusso ed oggetto di continui aggiornamenti in materia tributaria, percorrendo un filone esplicativo che sfocia nell'approfondimento dell'imposta sulle attività produttive (IRAP). Lo studio partirà dalla giustificazione dell'esistenza e dalla comprensione dei diversi rapporti finanziari intercorrenti tra i diversi livelli di governo al fine di far intendere l'orientamento verso un quadro normativo decentrato, intrapreso in Italia nell'ultimo ventennio.

Verranno poste sotto la lente d'ingrandimento le ragioni politiche ed economiche che sorreggono i principi della dottrina federalista, per pervenire ad un'analisi dettagliata sull'autonomia e sulle varie fonti di finanziamento degli Enti territoriali, con specifico riguardo al contesto nazionale. In relazione a quest'ultimo aspetto, fondamentale sarà l'illustrazione dell'evoluzione normativa che attraversa la riforma del Titolo V della Costituzione, fino a giungere alla legge n. 42/2009 sul federalismo fiscale ed ai relativi decreti legislativi emanati in favore del finanziamento dei vari livelli governativi decentrati. La trattazione perverrà ad uno schema di presentazione dei Livelli essenziali delle prestazioni sociali (LEP) e delle modalità di copertura degli stessi, secondo il nuovo assetto di spesa proposto dalle riforme. La relazione si concluderà con un'indagine accurata sull'IRAP, relativamente alla sua funzione di finanziamento delle Regioni e dei Comuni, e verterà principalmente sulla comprensione dei caratteri essenziali dell'imposta e sull'apporto fornito al federalismo fiscale stesso.

CAPITOLO 1

1.1) *Cenni introduttivi al Federalismo fiscale*

La crisi della finanza pubblica italiana iniziata a ridosso del XXI secolo ha imposto rigorose politiche fiscali di contenimento della spesa pubblica e di ridimensionamento del deficit tali da mutare l'assetto giuridico dei rapporti finanziari fra i vari livelli amministrativi, tramite una serie di riforme istituzionali e fiscali. La direzione intrapresa da tale sviluppo normativo ha condotto ad una riorganizzazione degli apparati governativi verso il potenziamento, su vari livelli, delle autonomie territoriali con assunzione di potestà e responsabilità nell'acquisizione, gestione ed erogazione delle risorse finanziarie; l'esigenza ormai prospettata di una concezione federalista della finanza pubblica ha reso tale processo essenziale per il risanamento della crisi ed ha conseguentemente posto le basi per l'imminente dottrina federalista, la quale verrà di fatto introdotta con la riforma del titolo V, art.119 della Costituzione, operata con legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, sotto il nome di Federalismo fiscale.

Con il termine federalismo fiscale si indica un modello di riparto delle entrate fiscali su più livelli, incentrato sulla potestà tributaria concorrente fra Stato ed autonomie territoriali, in relazione all'assegnazione di responsabilità, competenze e risorse, subordinate ad una solida struttura di finanziamento volta ad un'efficiente gestione dell'intervento pubblico e ad un'esatta identificazione di presupposti di imposizione, al fine di raggiungere una coesione economico-sociale per la copertura della spesa pubblica. Con la modifica della legge fondamentale dello Stato, la Costituzione, si vuole quindi realizzare un sistema ottimale in termini di redistribuzione,

perequazione ed allocazione delle risorse pubbliche, volto alla costruzione di un rapporto dinamico e flessibile tra Stato e territorio. La complessità e il raggio d'azione piuttosto ampio di tale disciplina, necessitano di un'introduzione preliminare, al fine di comprendere le motivazioni che hanno determinato l'orientamento verso tale quadro normativo. A tal proposito, è opportuno sottolineare che, nell'ultimo ventennio, sono state varate una serie di riforme relative ai rapporti fra l'Italia e gli altri paesi membri dell'Unione europea oltre che all'articolazione stessa dei livelli governativi nel sistema istituzionale italiano. In particolare, la spinta verso un trasferimento delle funzioni nazionali verso l'alto da parte proprio dell'UE e la contrapposta rivendicazione verso il basso delle funzioni politico-amministrative che ha caratterizzato l'ultimo decennio, giustificano la presenza di tale dottrina in un processo evolutivo tutt'ora in atto, influenzato sia dagli eterogenei orientamenti politici, che dagli effetti della globalizzazione economica. È proprio la stretta connessione che intercorre fra l'indirizzo politico e l'attenzione rivolta al decentramento¹, influenzata naturalmente dall'esperienza storica di un determinato Paese², che fornisce una prima chiave di lettura verso l'intuizione delle motivazioni sottese all'adozione di uno schema organizzativo più o meno centralizzato: non c'è da sorprendersi quindi, se nell'arco temporale di uno medesimo Stato, si verificano dei cambiamenti significativi nella definizione dei rapporti riguardanti l'Amministrazione Pubblica in ambito tributario. In primo luogo, dunque, l'analisi del contesto storico ci permette di individuare 3 modelli di articolazione dei rapporti fra centro e livelli inferiori:

- Modello centralista, caratterizzato da un organo legislativo centrale che precisa le limitate funzioni degli enti decentrati e sorveglia

¹ I fattori del decentramento danno forte peso a due valori: la responsabilizzazione delle Amministrazioni locali e il rispetto della diversità delle preferenze dei cittadini. D'altro canto, i sostenitori di soluzioni maggiormente accentrate si preoccupano del mantenimento delle condizioni di uguaglianza dei servizi pubblici

² In Italia, ad esempio, prevalevano idee favorevoli all'accentramento in seguito alla riforma fiscale del 1974, mentre nei 20 anni successivi si è assistito a forti spinte verso il decentramento

l'operato di questi ultimi sia sotto il punto di vista dei servizi che delle forme di finanziamento.

- Modello federale, il quale prevede la presenza di Stati autonomi con piena potestà tributaria che concorrono ad un obiettivo comune attribuito all'organo federale centrale; in tale modello il carattere unitario dello Stato viene meno, tramite la presenza di una molteplicità di livelli di governo. L'aspetto più importante è che ogni modifica dei rapporti tra gli stati membri può essere realizzata solo con il consenso di ciascuno degli stati federati
- Modello regionale, sancisce una parziale autonomia tributaria ai livelli inferiori di governo, senza la potestà di introdurre nuovi tributi; in tal caso è la Costituzione che indica l'articolazione tra i diversi livelli di governo.

L'adozione di uno di questi modelli istituzionali riflette le divergenze in termini organizzativi e tributari dei diversi Paesi. E' da evidenziare che la distinzione fra i vari modelli viene operata prendendo in considerazione il criterio geografico, il quale identifica enti che operano sull'intero territorio ed enti che operano in specifiche aree dello stesso; è possibile individuare un'ulteriore modalità di suddivisione delle funzioni pubbliche secondo il criterio funzionale, in relazione al quale ogni ente ha competenze specifiche su una sola funzione che viene eseguita su tutto il territorio. L'utilizzo di tale modello è spesso connesso ad esperienze di spesa pubblica eccessiva o mancata trasparenza dei bilanci pubblici che comportano un'articolazione del sistema tributario caratterizzata dall'introduzione di imposte di scopo destinate alle funzioni specifiche dei vari enti.

1.2) Ragioni filosofiche e politiche al decentramento

L'esperienza storica rappresenta un punto di partenza nella determinazione dell'assetto governativo e fiscale di un determinato Paese, ma non è l'unico elemento che concorre a tale fine.

A tal proposito, il decentramento amministrativo e finanziario può essere illustrato da una serie di motivazioni ideologiche, politiche ed organizzative che assumono un'importanza anche maggiore rispetto alle motivazioni economiche che sottostanno la disciplina federalista. Il punto di riferimento ideologico più rilevante per l'interpretazione dei fenomeni del decentramento è il principio di sussidiarietà, che afferma, come sancito dall'art. 3B del Trattato dell'Unione del parlamento europeo, che la Comunità interviene soltanto se e nella misura in cui gli obiettivi non possono essere sufficientemente realizzati dagli Stati membri e possono dunque essere realizzati meglio a livello comunitario. Tale concetto, riferito ai rapporti in vigore fra autorità nazionale e sovranazionale è ovviamente adattabile anche alle realtà nazionali, relativamente alle competenze dei vari livelli governativi; con la riforma dell'art.118 avvenuta nel 2001 tale assioma viene difatti introdotto anche nella Costituzione italiana, la quale, al comma quarto del suddetto articolo, recita: "Stato, Regioni, Città Metropolitane, Province e Comuni favoriscono l'autonoma iniziativa dei cittadini, singoli e associati, per lo svolgimento di attività di interesse generale, sulla base del principio di sussidiarietà". Il principio di sussidiarietà può essere esposto secondo una duplice accezione:

- Verticale, in quanto fa riferimento ad un ordinamento gerarchico della comunità e dei livelli di governo, in base al quale il potere di ordine superiore ha diritto di intervenire soltanto nei casi in cui i livelli maggiormente decentrati non siano in grado di realizzare politiche socialmente desiderabili
- Orizzontale, in relazione alla quale si intende valorizzare il contributo che alla vita comunitaria possono dare una pluralità di istituzioni,

operanti tuttavia allo stesso livello gerarchico. I bisogni e i valori che possono essere coltivati e perseguiti a livello di comunità locale, possono essere infatti realizzati in primo luogo dai comuni, ma anche da altri Enti e organismi che operano parallelamente ai livelli di governo pubblici.

Prima di procedere all'analisi delle ragioni "politiche" del decentramento, è necessario anticipare come l'impostazione centralistica dell'organizzazione dello Stato, nonostante la già presente tripartizione tra potere esecutivo, legislativo e giudiziario, presenta delle imperfezioni nei meccanismi di decisione politica; per tale motivo, è essenziale la presenza di Autorità indipendenti, volte a sorvegliare particolari aspetti della vita pubblica, e di una pluralità di classi di governo a livello centrale e locale, che fungono da meccanismi compensativi a quelli sopracitati. In quest'ottica, il decentramento potrebbe favorire la partecipazione dei cittadini alle decisioni politiche, esercitando di conseguenza un maggior controllo sugli amministratori locali nello svolgimento del loro operato, e consentirebbe inoltre di tenere conto delle differenze nella composizione sociale delle comunità. Dall'altro lato però, le piccole dimensioni si associano alla presenza di una ristretta articolazione degli interessi che potrebbero favorire fazioni ristrette. La decentralizzazione costituisce una premessa necessaria per la migliore articolazione e differenziazione delle politiche, soprattutto alla luce delle problematiche relative alla perdita di accountability, o responsabilità della gestione, da parte del governo centrale. I vantaggi apportati dal modello decentrato potrebbero essere risolti tramite l'introduzione di soggetti e processi che migliorano l'informativa fra centro e periferia, ma ciò non avviene, da parte dell'entità centrale, per motivazioni di Public Choice³:

³La teoria delle scelte pubbliche studia le decisioni di finanza pubblica considerando il legame tra l'amministrazione finanziaria dello Stato e la politica. Tale teoria sancisce la contrarietà all'eccesso di intervento pubblico nell'economia, perché la spesa pubblica è influenzata da innumerevoli interessi particolari. Tale teoria presuppone che gli attori della sfera politica non aspirino a promuovere il bene comune, ma siano guidati dall'obiettivo della massimizzazione della propria utilità, ritenendo più importanti gli interessi personali.

oltre ad essere meno sensibile alle problematiche relative al benessere dei cittadini, lo Stato sarebbe meno responsabile dei livelli locali, in reazione ad un'eccessiva espansione dell'intervento pubblico.

Le ragioni "organizzative" del decentramento hanno essenzialmente una duplice natura: in primo luogo, nelle strutture troppo accentrate, è facile che si manifestino elementi di disordine organizzativo, anche se, d'altro canto, enti troppo piccoli comportano costi organizzativi elevati. In secondo luogo, tramite il decentramento vengono implementate la sperimentazione e l'innovazione nelle modalità di offerta dei servizi collettivi, inducendo, per imitazione, miglioramenti di produttività per tutti.

1.3) *Ragioni economiche al decentramento e Teorema di Oates*

Un'ulteriore spinta verso la cognizione dei principi del Federalismo fiscale viene compiuto tramite l'approfondimento delle tre funzioni fondamentali dello Stato proposte da Musgrave, allocazione, stabilizzazione e redistribuzione, nell'ottica di decretare se lo svolgimento di tali attività risulti più efficiente a livello decentrato o a livello centrale.

La funzione di stabilizzazione trova indubbiamente un'applicazione più conveniente a livello centrale, in quanto una politica di supporto all'attività economica messa in atto, diversamente, a livello decentrato rischierebbe di produrre effetti al di fuori del proprio ambito operativo. Difatti, la limitata estensione dei livelli inferiori comporta un elevato grado di apertura verso l'esterno in confronto all'economia nazionale e, quindi, una propensione ad importare maggiore. Allo stesso modo, le politiche di redistribuzione devono considerarsi principalmente oggetto dei governi centrali; l'adozione di meccanismi redistributivi differenziati a livello locale stimolerebbe la mobilità territoriale sia dei cittadini ricchi, i quali migrerebbero verso zone

[Digitare qui]

soggette a tassazione inferiore, sia dei cittadini poveri, i quali si sposterebbero verso zone maggiormente tassate⁴ (nota). A livello decentrato, le politiche redistributive concepibili sono quelle svolte in funzione sussidiaria, e gli interventi più adatti, sono quelli che consistono in “trasferimenti reali” anziché in trasferimenti monetari.

Diversamente da quanto abbiamo appena riportato, le motivazioni economiche del decentramento sono da ricercare nella maggiore efficienza allocativa, in due direzioni principali: in primis, escludendo alcuni beni pubblici puri per eccellenza (difesa, sicurezza pubblica e giustizia), per la presenza di una serie di beni pubblici che presentano caratteristiche di non rivalità e non escludibilità a livello territoriale, ed in secondo luogo, per l'esistenza di servizi offerti sulla base della domanda degli stessi da parte dei cittadini, che quindi non presentano i connotati veri e propri di bene pubblico. Tali beni, pur a livello locale, non sono mai beni pubblici puri, poiché sono in genere passibili di forme di congestione, in quanto il consumo da parte di altri individui, oltre un certo limite, diminuisce il benessere del soggetto considerato.

Ulteriore elemento che concorre a dimostrare la coerenza fra funzione allocativa e soluzione decentrata è il debito pubblico; nonostante sia possibile utilizzare il debito ad ogni livello governativo, tendenzialmente è preferibile che la gestione dello stesso avvenga a livello accentrato, in quanto gli investitori riceverebbero garanzie di adempimento migliori da un governo centrale piuttosto che da un'economie maggiormente ristrette, quali Regioni, Province e Comuni.

L'approfondimento delle ragioni economiche che favorirebbero l'adozione di un modello decentrato, è stata accompagnata da una serie di schemi

⁴ I più ricchi si sposteranno verso zone meno tassate poiché non si preoccupano di finanziare programmi redistributivi, mentre i più poveri si muoverebbero in direzione opposta, verso zone da cui possono ottenere benefici più ampi senza sopportare il costo di una maggiore tassazione

concettuali volti a dare una giustificazione teorica all'esistenza di diversi livelli di governo. La teoria maggiormente quotata in questa direzione è quella sviluppata da William Oates nel 1972, meglio definito come Teorema del decentramento di Oates. Con tale schema, egli volle dimostrare come in presenza di preferenze differenziate territorialmente, è sempre preferibile una soluzione che consenta diverse articolazioni dell'offerta dei beni pubblici locali rispetto a una soluzione uniforme. Di conseguenza una soluzione uniforme, come quella centralizzata, non permette di soddisfare tutti gli individui che sarebbe possibile soddisfare adottando una soluzione decentralizzata. Questo significa che una tale soluzione comporterebbe perdite di benessere per gli individui lasciati insoddisfatti rispetto a una situazione di offerta differenziata territorialmente, realizzabile solo in presenza di decentramento istituzionale.

Per comprendere la tesi di Oates è necessario premettere una serie di ipotesi, oltre a quelle relative alle preferenze differenziate territorialmente e all'offerta di un bene pubblico locale: la popolazione complessiva di uno stato è divisa tra due enti locali; i beni sono forniti in misura uguale in entrambi gli enti; il costo marginale di offerta dei beni pubblici è costante, o meglio, nella produzione non sono presenti economie di scala; l'area in cui si estendono gli effetti dell'attività svolta da un ente coincide con l'area amministrativa dello stesso; le preferenze degli individui all'interno dell'ente sono omogenee, ma le preferenze tra enti sono eterogenee.

Il grafico sotto riportato evidenzia i risultati del teorema: dal confronto tra le curve di domanda DA e DB , rappresentative della domanda di bene pubblico nell'ente A e nell'ente B , scaturiscono le quantità prodotte all'interno di ciascun ente (QA e QB), e la quantità uniforme QC , risultato dell'offerta centralizzata. Se i due enti avessero potuto scegliere autonomamente il livello di offerta del bene pubblico, avremmo avuto QA per l'ente A e QB per l'ente B , i punti in cui il prezzo (la curva di domanda) incontra il costo

[Digitare qui]

marginale (costante perché si è supposto che i costi di produzione fossero costanti). È semplice verificare, dunque, che per entrambi gli enti locali c'è una perdita di benessere.

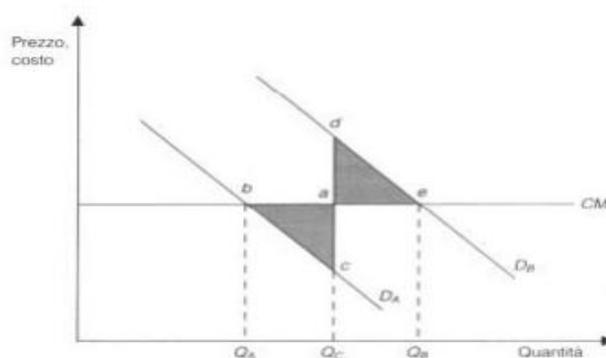


Figura 1.1 Il teorema di Oates.

Nell'ente A, infatti, i cittadini saranno costretti a consumare una quantità addizionale pari alla differenza $Q_C - Q_A$, quantità per la quale sono disposti a pagare un prezzo sicuramente inferiore al costo marginale: il triangolo abc rappresenta la differenza (negativa) tra i benefici totali (area $bcQAQC$) e i costi totali (area $abQAQC$) derivanti dal consumo del bene pubblico. In questo caso infatti la perdita di benessere ha natura di mancata copertura dei costi inerenti al bene pubblico. Nell'ente B, invece, i cittadini saranno costretti a consumare una quantità inferiore di bene pubblico rispetto alle loro preferenze, quantità per la quale sono disposti a pagare sicuramente in più rispetto a quanto pagheranno il bene pubblico prodotto nella quantità Q_C : il triangolo ade , in questo caso, rappresenta la differenza (positiva) tra i benefici totali (area $deQBQC$) e i costi totali (area $aeQBQC$). La perdita di benessere, ha natura di beneficio mancato. Dunque, in presenza di omogeneità delle preferenze all'interno degli enti locali considerati, ma di eterogeneità delle preferenze tra gli stessi enti locali, l'offerta centralizzata del bene pubblico provoca una perdita di benessere, somma delle perdite di benessere registrate nei singoli enti sub-centrali e rappresenta quindi una soluzione meno desiderabile rispetto a quella decentrata. Il risultato non

[Digitare qui]

cambierebbe nel caso in cui si consideri la presenza di più di due enti locali: basterebbe aggiungere alle due iniziali, le altre curve di domanda dei consumatori rappresentativi. La perdita totale di benessere sarebbe la somma di tutte le perdite di benessere registrate in presenza di offerta centralizzata. Ovviamente, se le curve di domanda fossero tra loro molto distanti (indicatrici di una maggiore eterogeneità di preferenze tra i consumatori rappresentativi), la perdita totale di benessere sarebbe sicuramente più alta. Così come, invece, se le diverse curve fossero sostanzialmente vicine (e le preferenze tendenzialmente omogenee), si avrebbe una buona approssimazione proprio nel livello di offerta a livello centrale. A titolo di esaustività, maggiore è l'eterogeneità delle preferenze tra enti locali, maggiore la perdita di benessere derivante da un'offerta centralizzata uniforme.

CAPITOLO 2

2.1) Forme di finanziamento dei livelli inferiori di governo

Passate in rassegna le motivazioni, di varia natura, e le funzioni che ammettono la presenza di un'articolazione governativa decentrata, è opportuno assimilare in che modo i vari livelli inferiori raccolgono le risorse necessarie a finanziare le funzioni di loro competenza. Le forme di entrate ordinarie a disposizione degli enti decentrati possono consistere in tariffe, tasse, imposte e trasferimenti da altre giurisdizioni.

Le tariffe sono prezzi corrisposti all'ente per la fornitura di un servizio pubblico, si ispirano al criterio del beneficio e della controprestazione⁵(nota), e sono dunque applicabili a numerosi servizi tradizionalmente offerti dagli enti locali, quali, ad esempio, i trasporti urbani, la raccolta rifiuti, la fornitura di acqua. Invece, quando la produzione del servizio presenta effetti esterni positivi consistenti, ma vi è comunque un collegamento tra la prestazione e il prelievo, la forma di entrata più adatta è la tassa, il cui gettito non copre totalmente i costi di fornitura, ma ne lascia a carico della collettività una parte, commisurata all'esternalità prodotta.

Le imposte vengono utilizzate qualora il prelievo delle risorse non sia più riconducibile ad uno specifico intervento, risultando quindi necessarie per il finanziamento di servizi pubblici locali che presentano il carattere dell'indivisibilità dei vantaggi. I trasferimenti, essenzialmente del livello centrale, hanno storicamente formato una parte consistente delle entrate degli enti decentrati, per una serie di motivi che verranno esposti in seguito con maggiore enfasi.

⁵Il principio del beneficio (o controprestazione) sancisce come le imposte debbano essere distribuite in maniera tale che, per ogni singolo contribuente, vi sia un'equivalenza tra le imposte pagate ed i servizi pubblici ricevuti. L'imposta viene concepita come un vero e proprio prezzo (imposta/prezzo) da pagare in cambio del consumo di un bene e/o servizio pubblico

2.1.1) Le imposte

Le imposte che possono essere attribuite agli enti decentrati si distinguono in:

- imposte con separazione delle fonti, ossia imposte in cui la base imponibile è ad esclusiva disposizione degli enti locali
- imposte con riparto delle fonti, ovvero imposte attribuite agli enti decentrati su basi imponibili condivise con enti di livello superiore. Si tratta di sovrimposte, in cui il governo locale definisce un'aliquota a proprio favore sulla base imponibile di un tributo nazionale, di addizionali, dove l'aliquota è fissata sul gettito del tributo nazionale, e di compartecipazioni, che costituiscono quote di gettito di un tributo nazionale attribuite agli enti decentrati secondo criteri che tengano conto della distribuzione geografica della base imponibile.

Un'altra distinzione importante riguarda la possibilità dell'imposta di risultare a favore dell'ente, costituendo un'entrata propria, oppure se si tratta di un tributo devoluto dal centro. Per la dottrina un tributo è proprio se la base imponibile è riferita al territorio dell'ente locale e quest'ultimo ha una certa autonomia nella gestione, in particolare nella definizione delle aliquote. Quest'ultime rappresentano comunque una forma di entrata tributaria importante per gli enti locali, dal momento che, se le quote attribuite dipendono da quanto riscosso nella giurisdizione e perciò dalla dinamica della base imponibile locale, viene fornito un "premio" e quindi degli incentivi allo sviluppo economico del territorio. E' importante considerare il grado di autonomia che può derivare dai tributi locali. L'autonomia tributaria è massima se l'ente ha la facoltà di istituire o meno il tributo e può deciderne senza limiti tutte le caratteristiche, compresa la base imponibile e l'aliquota. E' questo un caso estremo non riscontrabile ad esempio tra le entrate tributarie delle regioni italiane. Altri gradi, inferiori, di

autonomia si possono configurare a seconda che l'ente possa stabilire con una certa libertà alcune caratteristiche dell'imposta, come la composizione della base imponibile e le aliquote, e possa gestire autonomamente il tributo dal punto di vista amministrativo. I vantaggi di una presenza consistente di tributi propri nel complesso delle risorse degli enti decentrati derivano dal conferimento ad essi di una maggiore autonomia e responsabilità nell'attuazione delle scelte. Visto che le imposte locali rendono più immediata la percezione del costo dei servizi da parte dei cittadini, gli amministratori saranno incentivati ad agire, sia dal lato del prelievo che in quello della spesa, in maniera più efficiente, minimizzando gli sprechi, e con maggiore efficacia in termini di soddisfazione delle preferenze dei cittadini.

D'altro canto, è opportuno considerare i limiti al conferimento di autonomia tributaria ai governi decentrati. La teoria offre alcuni suggerimenti per individuare le forme di imposizione più adatte alla realtà locale:

- l'attribuzione di una forte autonomia tributaria agli enti locali può causare fenomeni di concorrenza fiscale. Può esserci infatti la convenienza per un ente a ridurre le aliquote attirando base imponibile da giurisdizioni vicine per aumentare il proprio gettito. Affinché l'operazione sia vantaggiosa è sufficiente che l'effetto positivo dell'aumento della base imponibile sia maggiore di quello negativo derivante dalla riduzione delle aliquote. Per evitare questo tipo di competizione è consigliabile attribuire agli enti locali imposte con basi imponibili poco mobili
- sono da evitare imposte esportabili. Si ha esportazione dell'imposta quando l'onere del prelievo ricade su cittadini residenti in altre giurisdizioni. L'esportazione si può avere, ad esempio, in caso di imposte di produzione e di consumo, su beni destinati ad essere venduti a non residenti. L'esportazione porta ad una cattiva allocazione dei benefici e dei costi, infatti, le giurisdizioni in cui è

presente questo fenomeno, possono essere indotte a livelli di spesa superiori a quelli ottimali. Non si ha esportazione quando l'onere pagato dal non residente coincide con il beneficio ottenuto, come nel caso delle tariffe dei parcheggi pubblici;

- considerato il fatto che gli enti locali forniscono molti servizi a carattere essenziale, è consigliabile che le basi imponibili siano distribuite in modo uniforme sul territorio per garantire un livello minimo comune di servizi in tutte le comunità locali. Dai criteri appena esposti si nota come sia ristretto il campo delle imposte attribuibili a livello decentrato. In particolare, le imposte progressive sul reddito sono sconsigliabili essendo strumento della funzione redistributiva, tipica del governo centrale. Anche le imposte sui profitti delle società devono restare a livello centrale data la mobilità posseduta da questi soggetti. Le imposte generali sulla produzione vanno assegnate a livello superiore sempre per evitare fenomeni di esportazione, mentre le imposte generali che colpiscono le fasi terminali della distribuzione, come le imposte sulle vendite al dettaglio, possono essere attribuite agli enti locali. Le imposte specifiche sulla produzione e sul consumo vanno attribuite a livello centrale nel caso di manufatti, che sono soggetti ad elevata mobilità, mentre possono essere date in amministrazione locale nel caso di servizi, che presentano una mobilità più ridotta. Le imposte più adatte al livello decentrato risultano essere quelle sugli immobili per uso residenziale, che non presentano rilevanti problemi di mobilità.

2.1.2) Motivazioni dei trasferimenti e perequazione fra enti decentrati

In tutti i sistemi finanziari gli enti decentrati ottengono trasferimenti dal livello centrale o da altri livelli di governo. Le motivazioni di questa forma di finanziamento sono molteplici.

[Digitare qui]

La prima deriva dal fatto che le forme di imposizione autonoma attribuibili a livello decentrato sono molto ridotte. Le necessità di finanziamento, al contrario, sono tendenzialmente in crescita, visto il gran numero di servizi necessari a livello locale e i costi crescenti per sostenerli. Le risorse raccolte sotto forma di imposte sono dunque generalmente insufficienti a finanziare i fabbisogni di spesa e i trasferimenti rivestono in questo caso un ruolo di integrazione delle risorse a disposizione dell'ente.

Vi è poi un secondo motivo, di carattere redistributivo. I trasferimenti possono svolgere un ruolo di perequazione delle risorse tra gli enti per ridurre le differenze nella dotazione delle risorse, che sussisterebbero con il solo prelievo fiscale, derivanti da diverse dimensioni delle basi imponibili. Tale problema si pone maggiormente con l'aumento delle entrate tributarie delle giurisdizioni locali; infatti, con l'ampliamento dei tributi propri e delle compartecipazioni, le risorse cresceranno in misura proporzionata ai livelli delle basi imponibili presenti in ciascun ente. Senza trasferimenti perequativi, quindi, si accentuerebbero le differenze tra comunità locali. Nel contesto di un sistema di finanziamento degli enti decentrati ispirato ai principi di autonomia tributaria e responsabilizzazione, propri del federalismo fiscale, è necessario quindi un sistema di solidarietà che veda le regioni più ricche partecipare al finanziamento delle attività pubbliche delle regioni più povere. I meccanismi perequativi devono adattare la distribuzione territoriale delle entrate con la distribuzione territoriale dei fabbisogni di spesa. Essi possono essere diversi, ma tutti fanno riferimento, più o meno esplicito, a valori obiettivo di spesa o di gettito, che devono essere ottenuti dagli enti.

Considerando due livelli di governo, Stato e regioni, la perequazione può essere:

- di tipo verticale, in cui i valori obiettivo delle spese degli enti sono finanziati dal gettito standardizzato dei tributi propri, da compartecipazioni e da un fondo perequativo gestito a livello

centrale. La perequazione verticale interpreta il principio di solidarietà dello Stato nei confronti delle regioni dove le basi imponibili sono più basse;

- di tipo orizzontale, dove la differenza tra i valori obiettivo delle spese e il gettito standardizzato dei tributi propri viene coperta per intero da una compartecipazione al gettito di tributi erariali. I proventi di quest'ultima sono inizialmente assegnati alle singole regioni e successivamente, attraverso trasferimenti interregionali, confluiscono dalle regioni più ricche alle regioni più povere.

Il terzo motivo dell'esistenza di trasferimenti riguarda la correzione degli effetti di traboccamento. Spesso i benefici della fornitura di servizi locali recano effetti positivi all'esterno della giurisdizione, comportando quindi una non efficiente allocazione delle risorse. Un trasferimento pari all'ammontare dell'esternalità può essere una modalità di risoluzione del problema.

Una quarta motivazione è legata alla volontà del governo centrale che può ritenere opportuna l'esistenza di un livello minimo nella prestazione di dati servizi. Un metodo per incentivare tale fornitura è il cofinanziamento, per cui il trasferimento è commisurato ad una percentuale della spesa sostenuta dal beneficiario in modo che quest'ultimo sia incentivato a spendere risorse nel settore specifico. Alternativamente si può attuare un trasferimento in somma fissa integralmente vincolato ad essere speso in un certo intervento. I trasferimenti più adatti a rispondere alle prime due motivazioni sono i trasferimenti generali, che vengono cioè attribuiti senza vincolo di destinazione. Per le seconde due, invece, vengono utilizzati trasferimenti specifici, dove la destinazione è prefissata dall'ente erogatore.

2.2) Finanziamento degli enti decentrati in Italia

In Italia i livelli di governo previsti dalla costituzione, a seguito della riforma del titolo V, sono cinque: Comuni, Province, Regioni, Città metropolitane e Stato. Le regioni si suddividono ulteriormente in Regioni ordinarie e Regioni a statuto speciale (Trentino Alto Adige, Val d'Aosta, Friuli, Sicilia, Sardegna) e svolgono, a grandi linee, funzioni di programmazione dell'intero sistema decentrato e responsabilità dei livelli essenziali di prestazioni. Le Province rappresentano un livello di governo sub-regionale, con responsabilità nel campo ambientale e della formazione, oltre al monitoraggio e coordinamento delle funzioni svolte dai comuni. A Questi ultimi spettano ampie funzioni di offerta di servizi locali generali o a domanda. Prima di analizzare i vari rapporti che intercorrono fra Stato ed Enti locali è necessario inquadrare un carattere fondamentale del contesto istituzionale italiano, ossia la distribuzione territoriale delle entrate, delle spese, del reddito e del consumo pro capite. Il nostro paese è condizionato da un'ampia disuguaglianza, fra le varie Regioni, tale da poter compromettere il corretto funzionamento del sistema di relazioni finanziarie fra i vari livelli governativi; vi è un'enorme differenza, sia in termini di reddito e consumi pro-capite, fra le regioni del Centro-Nord e quelle del Sud (nel 2012 il Pil pro capite in Lombardia era pari al doppio del PIL pro capite in Calabria), che ha forzato l'introduzione di componenti di sussidio a favore degli abitanti delle regioni più povere, sia in termini di spesa ed entrate, verificata dalla presenza di un'ampia redistribuzione dagli Enti regionali più virtuosi verso quelli meno virtuosi (Regioni a statuto speciale e regioni meridionali). Tali politiche distributive sono ovviamente giustificate in presenza di divari territoriali molto accentuati, ma influiscono negativamente sulla valorizzazione dell'autonomia fiscale; basti pensare che nel 2014 più di un terzo della spesa complessiva delle Amministrazioni pubbliche era finanziato con trasferimenti

provenienti da altri livelli governativi, principalmente statali. La disuguaglianza in termini economici delle Regioni italiane agisce dunque da “freno” alla direzione federalista intrapresa nel contesto storico attuale, la quale, per definizione, mira a raggiungere la responsabilità e l’indipendenza finanziaria degli enti decentrati dal governo centrale, cercando di limitare politiche volte alla definizione di intensi interventi perequativi.

Fatta questa doverosa premessa, introduciamo la descrizione dei rapporti finanziari fra Stato, Regioni, ed Enti locali partendo dalla riforma costituzionale del titolo V avvenuta 2001, che, come abbiamo già avuto modo di accennare, rappresenta il vero e proprio punto di svolta verso l’adozione del Federalismo fiscale. A seguito di tale trattazione, al fine di fornire uno schema aggiornato sull’evoluzione della disciplina, verranno analizzate le linee guida della successiva legge delega n. 42/2009, in relazione ai decreti legislativi concernenti il finanziamento degli enti decentrati.

2.2.1) La riforma del Titolo V della Costituzione

Con la riforma del titolo V della costituzione operata nel 2001 è stato ridisegnato il quadro dei rapporti fra Stato, Regioni ed Enti locali. La riforma ha sovvertito l’impostazione risalente ad una tradizione ispirata alla centralità dello Stato ed alla residualità del ruolo normativo e istituzionale di Regioni ed enti locali, affermando una sostanziale equivalenza di tutti gli enti territoriali. L’analisi della Costituzione, dal punto di vista tributario, è rilevante ai fini della configurazione delle funzioni di spesa e della definizione dell’autonomia tributaria dei diversi livelli governativi; i riferimenti normativi di maggiore rilievo ai fini della comprensione di tali elementi riformatori sono contenuti negli articoli 117 e 119, dei quali ci si appresta a fornire una trattazione dettagliata.

Prima della riforma, l'art 117 sanciva le materie di competenza legislativa regionale, con la conseguenza che la competenza a legiferare nelle materie non enumerate rimaneva, in via residuale, allo Stato. Inoltre, le scelte perseguibili dalle regioni nelle materie di loro competenza erano, allo stesso modo, vincolate ai limiti stabiliti dallo Stato. Tale contesto esprimeva una sostanziale subordinazione della legge regionale alla legge statale, la quale limitava fortemente lo spazio normativo riservato alla prima. La riforma del 2001 ha rovesciato questo schema, annullando la subordinazione e parificando l'attribuzione di competenze fra Stato e Regioni; il nuovo articolo 117 fornisce in tal senso una mappatura completa delle competenze normative, operando una distinzione fra competenze esclusive e concorrenti dei diversi livelli di governo. La potestà legislativa esclusiva conferisce all'ente titolare il potere di produrre autonomamente le norme, mentre la potestà legislativa concorrente indica il contributo sia dello Stato che delle Regioni alla produzione normativa.

Fra le varie competenze esclusive attribuite allo stato dal comma 2, rientra la definizione del sistema tributario e contabile statale e la perequazione delle risorse finanziarie, mentre il comma 4 individua l'ambito generale e residuale delle competenze normative della Regione in ogni materia non espressamente attribuita alla competenza dello Stato, salvo la determinazione dei principi fondamentali, riservata alla legislazione statale. Il comma 3, in linea con quanto detto, prevede una stessa riserva statale anche nelle materie per le quali è prevista una legislazione concorrente in cui la potestà legislativa è attribuita alle Regioni. La competenza normativa circa il sistema tributario degli enti territoriali non è menzionata tra quelle rimesse alla potestà esclusiva e concorrente dello Stato, desumendo in merito una potestà residuale della Regione e degli Enti locali; in ogni caso, secondo quanto stabilito dal comma 1, tale potestà normativa va esercitata nel rispetto dei vincoli normativi stabiliti dall'ordinamento comunitario. In

attuazione del nuovo assetto costituzionale, dunque, la legge statale dovrà fondare la propria competenza esclusivamente su una delle materie previste dal comma 2 o su una competenza concorrente con le regioni, mentre, per quanto riguarda l'assegnazione delle materie in regime di competenza concorrente, lo Stato ha il potere di fissare una serie di principi fondamentali entro i quali deve esprimersi l'autonomia legislativa dei livelli inferiori, al fine di armonizzare e coordinare i distinti sistemi tributari centrali e locali. In relazione alla potestà regolamentare, il comma 6 dell'articolo 117, individua le Regioni come enti a competenza generale, con eccezione delle materie di competenza esclusiva statale, sancendo definitivamente il passaggio dal precedente al nuovo impianto costituzionale.

Il secondo articolo fondamentale nella definizione del quadro normativo riformato nel 2001 è il n.119, il quale individua una serie di riferimenti utili alla definizione del concetto di autonomia tributaria, opportunamente riformato con la legge n.3/2001. Il primo comma stabilisce che Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni dispongono di una piena autonomia finanziaria, riguardante sia le funzioni di spesa che di entrata; tale autonomia, rispetto al testo previgente in cui i rapporti finanziari fra Stato e Enti territoriali erano disciplinati sulla base di alcuni principi cardine contenuti nel vecchio art. 119, viene estesa sul piano soggettivo, con espresso riferimento alle Regioni, Comuni, Province e Città metropolitane. Quanto al contenuto, l'autonomia finanziaria esprime sia la capacità di erogare risorse alla comunità territoriale attraverso le funzioni di spesa, sia il potere di acquisire entrate attraverso la raccolta di tributi. Il comma 4 ribadisce la correlazione fra funzione di spesa e capacità tributaria, stabilendo l'obiettivo da parte delle entrate di *“finanziare integralmente le funzioni pubbliche dei vari enti locali”*; con tale disposizione viene quindi introdotta la corrispondenza fra funzioni attribuite e risorse necessarie allo svolgimento dei compiti istituzionali dei livelli decentrati. L'autonomia finanziaria è strettamente

legata alla potestà legislativa in materia fiscale, in quanto *“Regioni, Comuni e Province hanno risorse proprie e stabiliscono ed applicano tributi ed entrate proprie in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario”*, come sancito dal comma 2, oltre alla compartecipazione dei suddetti enti al gettito di tributi erariali. I principi contenuti in tale disposizione, come si è visto, sono materie di potestà concorrente di Stato e Regioni; le indicazioni fornite sono soggette ad interpretazioni differenti a seconda del ruolo attribuito al coordinamento e alla determinazione dei principi fondamentali da parte dello Stato, tuttavia, per quanto riguarda gli Enti regionali, l’attribuzione della funzione normativa in ordine alla disciplina tributaria non trova limiti nella definizione degli atti normativi.

Tale assunto comporta la configurazione di due sistemi tributari primari: il primo, dello Stato e delle Regioni, nel quale non vi sono elementi di subordinazione fra le due istituzioni, il secondo, degli Enti locali, con carattere subordinato alla potestà legislativa di Stato e Regioni stesse.

Molto controverse sono le discussioni relative al comma 3, riguardante le caratteristiche del fondo perequativo, il quale deve essere *“senza vincoli di destinazione”* e deve finanziare integralmente le funzioni attribuite. Unica deroga a quest’ ultima disposizione è quella contenuta nel comma 5, il quale sancisce la destinazione, da parte dello Stato, di risorse aggiuntive in favore degli enti locali al fine *“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”*.

Merita infine una considerazione rilevante il contenuto dell’articolo 116 comma 3, il quale esprime la possibilità, con approvazione a maggioranza assoluta della Camera dei Deputati, di concedere alle Regioni richiedenti ulteriori condizioni particolari di autonomia, per tutte le materie per le quali

[Digitare qui]

è prevista potestà legislativa concorrente. L'orientamento di tale disposizione è, pertanto, quello di lasciare allo Stato la sola definizione delle funzioni fondamentali, consentendo alle regioni di ottenere un'autonomia maggiore in relazione a temi di grande rilevanza.

2.2.2) La legge delega sul Federalismo Fiscale n. 42/2009

L'articolazione del quadro istituzionale appena presentato, diretto alla realizzazione del Federalismo fiscale, ha attraversato un percorso attuativo poco lineare e molto complesso, dovuto sia all'eccessiva dirompenza nei confronti degli equilibri politici e burocratici, ma, soprattutto, come anticipato nel precedente paragrafo, per la presenza di forti squilibri territoriali che, con un sistema di acquisizione delle risorse fortemente decentrato, hanno reso problematico il finanziamento della spesa regionale in parte del Centro e al Sud. A riprova di una sostanziale disattesa del modello decentrato di cui alla revisione costituzionale, i flussi finanziari tra centro e periferia e tra nord e sud sono rimasti del tutto inalterati; difatti, il livello della spesa regionale e locale pro-capite, che si è distribuita in modo uniforme sul territorio, eccetto alcune componenti locali, non è stata intaccata dalla riforma. Dopo una fase di contenzioso costituzionale una presa d'atto realistica della situazione si è avuta con la Legge n.42/2009 in materia di Federalismo fiscale, mirata ad attuare le revisioni costituzionali della riforma del 2001 viste in precedenza, con particolare riguardo all'articolo 119. Tramite tale corpo normativo sono stati emanati nove decreti legislativi, finalizzati a definire il nuovo assetto dei rapporti economici e finanziari tra lo Stato e le autonomie territoriali; a livello introduttivo, tali decreti volti all'attuazione dell'art 119 dovrebbero consentire l'esercizio in concreto dell'autonomia tributaria da parte degli enti inferiori, valorizzando l'attività amministrativa ed enfatizzando la responsabilità degli amministratori locali, attraverso il passaggio ad un sistema di finanza propria, realizzato abolendo

gran parte dei trasferimenti statali. Ulteriore obiettivo è il superamento il criterio della spesa storica, basato principalmente sul finanziamento del fabbisogno necessario, valutato al costo standard, dei livelli essenziali di prestazione o delle funzioni fondamentali di cui all'articolo 117, secondo comma, della Costituzione, rispettivamente per le Regioni e gli altri enti locali.

Il principio generale di finanziamento, già dettato dai commi 2, 3 e 4, dell'art. 119 della Costituzione, è quello per cui la copertura integrale delle spese ritenute essenziali (o fondamentali), deve essere garantita dalle risorse derivanti dai tributi e dalle entrate proprie di Regioni ed enti locali, dalle compartecipazioni al gettito di tributi erariali, da addizionali a tali tributi e da un fondo perequativo.

Sotto questo profilo, il processo attuativo della delega passa attraverso la realizzazione di due contributi essenziali:

- definire la struttura fondamentale delle entrate di Regioni ed enti locali, al fine di garantire l'autonomia di spesa dei livelli di governo decentrati.

- definire i principi che regoleranno l'assegnazione di risorse perequative, dirette agli enti dotati di minori capacità di autofinanziamento, o necessarie a coprire le eventuali spese indirizzate a garantire uniformemente, su tutto il territorio, i livelli essenziali delle prestazioni inerenti i diritti civili e sociali (LEP).

In relazione al primo punto, contributo consistente è fornito dall'art.2 della legge delega, il quale racchiude una serie di cardini fondamentali del sistema di finanziamento delle autonomie territoriali, in linea con le indicazioni della dottrina federalista:

[Digitare qui]

- ❖ assegnare risorse autonome secondo il principio della territorialità⁶(nota)
- ❖ correlazione tra prelievo fiscale e beneficio in modo da favorire la corrispondenza tra responsabilità finanziaria e amministrativa.
- ❖ introduzione di tributi con base imponibile stabile e distribuita in modo tendenzialmente uniforme sul territorio nazionale.
- ❖ evitare che i tributi locali alterino il criterio della progressività⁷(nota) del sistema tributario e il rispetto del principio della capacità contributiva
- ❖ ammettere la facoltà di istituire e potenziare imposte di scopo, cioè collegate al perseguimento di specifici obiettivi, relativamente ai tributi comunali.

Alle Regioni, con riguardo alle fattispecie non assoggettate ad imposizione da parte dello Stato, vengono conferiti una serie di poteri, quali quello di istituire tributi regionali e locali, determinare variazioni delle aliquote e agevolazioni che gli enti locali possono applicare nell'esercizio della loro autonomia, nonché istituire a favore di enti locali compartecipazioni al gettito dei tributi.

In merito al secondo punto, la legge delega prevede in modo esplicito che la fornitura dei livelli essenziali di prestazioni debba essere garantito, dal governo centrale, tramite forme di entrata distinte da quelle previste per il finanziamento delle altre funzioni svolte dagli enti decentrati e da quelle destinate a svolgere interventi perequativi fra aree con diversa capacità fiscale. Come già accennato, per quanto riguarda le spese relative ai LEP, il governo deve garantire un finanziamento integrale del fabbisogno necessario, valutato al costo standard, mentre per le altre spese, le dotazioni

⁶ Le modalità di attribuzione alle Regioni del gettito dei tributi regionali istituiti con legge dello Stato e delle compartecipazioni ai tributi erariali, devono tener conto del luogo di consumo per i tributi aventi quale presupposto i consumi, della localizzazione dei cespiti per i tributi basati sul patrimonio, del luogo di prestazione del percettore per i tributi riferiti ai redditi delle persone fisiche.

⁷ Il principio di progressività stabilisce l'aumento dell' aliquota al crescere del reddito, e dunque, presuppone un rapporto diretto tra imposizioni e reddito individuale di ogni contribuente.

di risorse variano fra i vari livelli di governo; per queste ultime, la perequazione non è integrale e riguarda solamente la differente capacità fiscale dei vari territori.

La valutazione dei fabbisogni standard, ovvero i parametri quantitativi e qualitativi di spesa necessari all'erogazione di un adeguato livello essenziale di prestazione, mediante il criterio del costo standard, rimpiazza gradualmente il previgente criterio della spesa storica, basato sull'ammontare effettivamente speso dall'ente nell'anno passato. Il nuovo principio è volto ad identificare il costo efficiente di un servizio, che diventa il presupposto in base al quale rapportare le risorse finanziarie autonome. In sostanza, per il finanziamento degli enti territoriali, è necessario misurare il costo di un servizio nelle migliori condizioni di efficienza e appropriatezza, tenendo conto della dimensione dei territori degli enti destinatari in rapporto alla loro composizione orografica, del sistema infrastrutturale di sostegno, delle condizioni fisiche e socio-economiche e delle caratteristiche delle popolazioni interessate, senza far riferimento a quanto è stato speso storicamente dall'ente.

2.2.3) Disciplina e finanziamento dei LEP delle Regioni

Il meccanismo delle funzioni e dei finanziamenti dei vari livelli governativi è influenzato dalla efficace applicazione dei sopracitati intenti normativi, dai quali si sostanzia la vera e propria articolazione dei rapporti Stato-Enti decentrati. La spesa dei livelli inferiori, in particolare Regioni e Comuni, è suddivisa in 3 aree:

- spese per i LEP delle Regioni e spese per le funzioni fondamentali dei Comuni
- altre spese autonome
- spese finalizzate al superamento degli squilibri territoriali

La prima componente è quella di maggior rilievo, in quanto rappresenta gran parte delle uscite regionali e comunali totali; oltre a rappresentare una spesa rilevante in termini quantitativi, i servizi ad essa correlati devono essere offerti in modo omogeneo e il loro finanziamento deve essere garantito integralmente. A tal proposito, è necessario preventivamente individuare quali categorie di spesa rientrano nella definizione di livelli essenziali di prestazione, per quanto riguarda le Regioni, o di funzioni fondamentali, nel caso dei Comuni e, successivamente, determinare il costo e il fabbisogno standard. Una volta determinato l'ammontare necessario all'erogazione del servizio, la garanzia posta sull'integralità del finanziamento dei LEP può sostanziarsi in due modi:

- tramite il prelievo di tributi secondo un'aliquota base uguale per tutti gli enti, per ottenere un gettito che riesca a coprire integralmente almeno il fabbisogno dell'ente più ricco
- attraverso un sistema di perequazione che garantisca la copertura integrale del fabbisogno anche per gli enti i cui tributi propri risultano insufficienti

Specificatamente al caso regionale, la disciplina dei LEP fu introdotta già con la riforma del titolo V della Costituzione, ma a causa di imprecisioni normative relative all'articolazione delle aree di intervento e ai soggetti preposti alla gestione di tali livelli essenziali, è stata rivista dalla legge delega n.42/2009 tramite una serie di decreti che forniscono indicazioni per la loro identificazione. I LEP sono stabiliti in riferimento a specifiche macroaree di intervento, che rientrano nell'ambito della sanità, assistenza, istruzione e trasporto pubblico locale. Per la rilevanza di tali materie, centrale è la disciplina che si occupa del finanziamento di tali prestazioni; i tributi propri posti in essere per la raccolta di risorse necessarie all'erogazione dei LEP sono i seguenti: il gettito dell'IRAP per la parte derivante dall'applicazione

[Digitare qui]

dell'aliquota standard pari al 3,9%, un'addizionale IRPEF ad aliquota base dell'1,23% ed altre entrate sanitarie (principalmente ticket). Alle regioni spetta altresì una compartecipazione al gettito Iva, che, in applicazione al principio di territorialità, viene attribuita in base al luogo effettivo di consumo, vale a dire quello in cui avviene la cessione dei beni o la prestazione dei servizi. La compartecipazione all'Iva ha un ruolo di chiusura delle fonti di finanziamento della spesa regionali LEP, con una duplice funzione: da un lato fornisce una componente di finanziamento tributario, che, insieme alle altre entrate, consente la copertura per il fabbisogno standard delle spese per LEP in almeno una Regione, dall'altro lato, alimenta un fondo perequativo dal quale le altre regioni possono beneficiare, al fine di finanziare integralmente i propri fabbisogni standard. Tali spese sono inizialmente computate anche in base ai valori di spesa storica, per poi convergere gradualmente verso i costi standard.

CAPITOLO 3

3.1 Il ruolo dell'imposta nel contesto federalista

Si è evidenziato finora come l'Imposta Regionale sulle attività produttive sia una delle componenti di maggior rilievo per il finanziamento dei LEP, e quindi anche delle Regioni. La sua introduzione ed applicazione è essenziale, da un lato, per assicurare un'entrata stabile con un gettito piuttosto imponente, dall'altro, per avviare la fase costituente del federalismo fiscale, tramite la dotazione di un'entrata tributaria in grado di garantire l'autonomia finanziaria delle Regioni stesse.

L'IRAP è stata istituita con il decreto legislativo n. 446 del 15 dicembre 1997. L'iter di creazione della nuova imposta è stato lungo e complesso ed ha richiesto una notevole attività preparatoria tesa a fissare gli obiettivi di politica economica da perseguire con l'istituzione del tributo, nonché a definirne ed analizzarne in maniera puntuale, sotto il profilo più strettamente giuridico, la *ratio* e gli elementi costitutivi dello stesso. In particolare, la proposta di introdurre nel nostro sistema tributario un'imposta volto alla responsabilizzazione tributaria dei livelli inferiori coinvolti nelle decisioni di spesa, ha costituito il risultato finale degli approfondimenti e dei lavori compiuti dalla Commissione di studio per la riforma del sistema tributario. I lavori della citata Commissione sono poi stati quasi integralmente recepiti nella legge n. 662 del 23 dicembre 1996 recante un'apposita delega al Governo per l'emanazione di alcuni decreti volti a garantire *“il riordino della finanza regionale e locale”*. In particolare, si attribuiva al Governo la delega per l'istituzione di un nuovo tributo originariamente denominato Imposta regionale sul reddito prodotto (IREP), successivamente mutato in Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP). Tale imposta, stando alle intenzioni del governo, avrebbe dovuto semplificare e razionalizzare gli adempimenti

dei contribuenti attraverso la realizzazione di un decentramento istituzionale, dall'altro, di ridurre il costo del lavoro e il prelievo complessivo gravante sui redditi di lavoro autonomo e di impresa. Il principio di razionalizzazione e semplificazione degli adempimenti fiscali a carico dei contribuenti è stato esercitato introducendo l'IRAP in sostituzione di un complesso di prelievi preesistenti, quali i contributi al Servizio Sanitario Nazionale dovuti sui redditi da lavoro dipendente e sui redditi da lavoro autonomo.

3.1.1) Le motivazioni dell'introduzione

A conclusione del processo normativo, in attuazione della delega sopra citata, il 14 ottobre 1997, il Consiglio dei Ministri ha dunque approvato lo schema di decreto delegato contenente le norme volte specificamente ad istituire e disciplinare la nuova imposta regionale.

Gli obiettivi al cui perseguimento è finalizzata tale imposta possono essere così sintetizzati:

- a) individuazione di un imponibile più ampio del solo reddito da lavoro (in particolare dipendente), per provvedere al finanziamento dei LEP
- b) avvio del decentramento fiscale, tramite l'istituzione di un'entrata consistente per le Regioni con inequivocabili caratteri di autonomia (scelta dell'aliquota e diversificazione degli imponibili, sebbene entro precisi limiti nazionali);
- c) semplificazione il sistema;
- d) aumento del grado di efficienza del prelievo, privilegiando specificamente l'aspetto della neutralità.

Il primo obiettivo risponde all'esigenza, manifestata già in altri Paesi, di fiscalizzare, mediante ricorso all'intero valore aggiunto, i contributi sociali.

L'IRAP, per sua peculiarità, tassa i redditi non in capo al percettore, una volta avvenuta la loro distribuzione, ma nella fase antecedente alla loro formazione, in capo a coloro che esercitano un'attività di produzione e scambio di beni e servizi. Essa quindi colpisce una manifestazione immediata di capacità produttiva, rendendola così un'imposta diretta. In particolare, i fattori sottoposti alla tassazione, sono il lavoro, ad eccezione del tempo indeterminato, il capitale, ovvero gli interessi attivi e passivi, e la remunerazione, o utile, del produttore. Si evince, pertanto, come la base imponibile sia assai ampia, essendo costituita da un aggregato di poco inferiore al prodotto nazionale netto. L'introduzione dell'IRAP risponde proprio all'esigenza di una fiscalizzazione che faccia ricorso all'intero valore aggiunto, per questioni di competitività dell'economia nazionale, ma anche per la stessa difficoltà ad espandersi, parallelamente alle necessità di spesa, mostrate dall'imponibile costituito dai soli redditi da lavoro.

L'IRAP costituisce inoltre un elemento essenziale nel perseguimento degli obiettivi della teoria federalista, poiché rappresenta la fonte di finanziamento principale per le spese degli enti decentrati, ed in particolare per quello dei livelli essenziali di prestazione. Come già richiamato, tale imposta viene riscossa a livello locale, favorendo la convergenza del sistema tributario verso l'autonomia finanziaria delle Regioni, Province e Comuni. Tale autonomia risulta alla base di una diretta e responsabile politica di bilancio: basti pensare che l'IRAP rappresenta circa il 73% delle entrate tributarie regionali, dato questo che fa riflettere su quale impoverimento si determinerebbe al federalismo fiscale in seguito ad una sua eventuale abolizione o alla sua trasformazione in un tributo erariale. L'IRAP assume, pertanto, il ruolo di "tributo regionale derivato" poiché introdotto dalla legge statale che lo ha istituito e regolato, attribuendo, però, il relativo gettito alle Regioni, che lo disciplinano entro i limiti stabiliti dalla stessa legge statale.

Per quanto riguarda il contributo dell'imposta alla semplificazione dell'ordinamento tributario, va rilevato che l'introduzione dell'IRAP ha indotto contemporaneamente, l'eliminazione di: contributi sanitari, la "tassa sulla salute", l'ILOR, l'ICIAP, l'imposta sul patrimonio netto delle imprese, la tassa sulla partita IVA, le tasse di concessione comunale e la tassa di occupazione del suolo pubblico. Benché l'applicazione del tributo regionale richieda una contabilizzazione diversa da quella valida per le imposte sui redditi, il risultato in termini di semplificazione non può essere negato.

In merito all'ultimo punto, possiamo definire neutrale quell'imposta che non discrimina nell'utilizzo dei fattori, tra lavoro e capitale e fra indebitamento e capitale proprio, ed è indifferente alla durata di un investimento. L'intento di diminuire il vantaggio fiscale dovuto all'indebitamento e favorire la neutralità del sistema tributario, ha condotto il legislatore a legare la base imponibile IRAP a un'approssimazione del valore aggiunto, nella ricerca proprio di tale neutralità rispetto sia alle imposte precedenti che alle scelte delle imprese relative alle fonti di finanziamento (capitale proprio/debito) ed ai fattori di produzione (capitale/lavoro).

Tale finalità ha portato alla luce alcune caratteristiche apprezzabili. In primo luogo, l'ampiezza della base imponibile permette di ottenere gettiti elevati anche con aliquote relativamente contenute. In secondo luogo, come già accennato, quest'imposta cerca di essere neutrale all'uso dei fattori produttivi e alle fonti di finanziamento. Inoltre, l'IRAP permette di semplificare la struttura impositiva e, se comparata con i tributi precedenti, di ridurre alcune distorsioni. D'altro canto, a fronte dei vantaggi sopra citati, l'IRAP presenta anche alcuni importanti difetti che hanno contribuito a rendere particolarmente impopolare questo tributo. Si tratta, innanzitutto, di un'imposta pro-ciclica poiché tende ad incentivare la riduzione dell'impiego del fattore lavoro durante i periodi di recessione, a causa dell'introduzione di essi nella base imponibile dell'imposta. Infine, può

generare importanti squilibri di liquidità dal momento che il pagamento è dovuto anche in caso di imprese in perdita.

3.2 Caratteristiche del tributo

3.2.1 Il presupposto dell'imposta ed i soggetti passivi

Il presupposto dell'IRAP, ovvero il fatto o circostanza che fa nascere l'obbligazione tributaria, è disciplinato dall'art. 2 del D.Lgs. n. 446/1997. Presupposto è *“l'esercizio abituale di un'attività autonoma organizzata diretta alla produzione o allo scambio dei beni ovvero alla prestazione di servizi”*. La norma in esame, nel successivo periodo, precisa che l'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto d'imposta. Si evincono dunque, i due requisiti ritenuti essenziali da parte del Legislatore nel definire il presupposto dell'Irap, ovvero:

1. L'abitudine dell'esercizio dell'attività. Essa deve essere svolta con regolarità, con stabilità e con sistematicità. Qualora tali attività vengano esercitate in modo occasionale, le stesse non siano rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta.
2. L'attività deve essere autonomamente organizzata. Esistono una serie di attività, riconducibili all'esercizio d'impresa oppure a quello di arti e professioni, che, quantunque esercitate abitualmente, non presuppongono la creazione di una autonoma organizzazione dei propri fattori produttivi della stessa. Ad esempio l'attività di collaborazione coordinata e continuativa, perché organizzativamente compenetrata nell'attività con la quale si coordina.

I soggetti passivi d'imposta sono tutti i soggetti che esercitano una o più attività per cui valga il presupposto precedente, compresi gli enti e le amministrazioni pubbliche, con le sole esclusioni dei fondi pensione, degli

[Digitare qui]

organismi d'investimento collettivo del risparmio e dei gruppi economici di interesse europeo (GEIE).

In particolare tali soggetti sono:

IMPRESE: Società di capitali – Società di persone – Ditte individuali

ARTISTI E PROFESSIONISTI: Studi associati – Individuali

ENTI NON COMMERCIALI PUBBLICI E PRIVATI STATO E AMMINISTRAZIONE

PUBBLICA: Regioni – Province – Comuni

PRODUTTORI AGRICOLI: Titolari di reddito agrario di cui all'art. 29 T.U.I.R

3.2.2) La base imponibile e l'aliquota

Riguardo alla base imponibile si fa riferimento al "*valore della produzione netta derivante dall'attività esercitata nel territorio regionale*", pari alla sommatoria delle remunerazioni all'impresa, al lavoro dipendente e assimilato ed ai finanziatori, come sancito dall'articolo 4 della D.Lgs. n. 446/1997. Se l'attività è esercitata nel territorio di più Regioni si considera prodotto nel territorio di ciascuna Regione il valore della produzione netta proporzionalmente corrispondente all'ammontare delle retribuzioni spettanti al personale. Per le banche si rilevano i depositi in denaro e in titoli verso la clientela mentre per le imprese agricole si deve tener conto dell'estensione dei terreni ubicati nelle diverse Regioni. Qualora un soggetto eserciti contemporaneamente attività d'impresa e di arti e professioni, lo stesso dovrà determinare distintamente la base imponibile relativa a ciascuna attività in ordine alle aliquote di imposta applicabili relativamente ai settori di attività esercitate.

La base imponibile si calcola per differenza, sottraendo cioè al valore della produzione i costi dei beni intermedi, i costi di ammortamento e la variazione delle scorte. Tuttavia, coerentemente con le disposizioni di legge, il calcolo

del valore della produzione si differenzia sostanzialmente a seconda della tipologia del soggetto passivo. Come accennato in precedenza, tale scelta è dettata dalla volontà del legislatore di ricercare una maggiore neutralità sull'utilizzo dei fattori produttivi, anche se la base imponibile è stata progressivamente modificata dagli interventi che si sono susseguiti per ridurre il carico sulla componente lavoro.

Al riguardo, si fa presente che la legge n. 190 del 23 dicembre 2014, ha modificato in modo rilevante, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2015, la disciplina IRAP in materia di deducibilità dei costi per il lavoro. La norma ammette in deduzione la differenza fra:

- Il costo complessivo dei dipendenti con contratto a tempo indeterminato
- Le altre deduzioni previste a fronte dell'impiego personale

Precisamente, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, se la sommatoria delle altre deduzioni è inferiore al costo del lavoro effettivo, spetta un'ulteriore deduzione fino a concorrenza dell'intero importo dell'onere sostenuto. Dunque, con l'introduzione di tale legge, il costo sostenuto per i lavoratori dipendenti con contratto a tempo indeterminato è interamente deducibile.

Attualmente, con le modifiche apportate dalla Legge di Stabilità 2015, D.Lgs. n. 190/14, l'aliquota ordinaria si attesta al 3,90 per cento, mentre per le altre tipologie si distinguono:

- Aliquote per Le imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori: 4,20 per cento;
- Aliquote per Banche e società finanziarie: 4,65 per cento;
- Aliquote per Imprese di assicurazione: 5,90 per cento;
- Aliquote per esercenti attività agricola e cooperative della piccola pesca: 1,90 per cento;

- Aliquote per Amministrazioni ed enti pubblici: 8,5 per cento

Ai sensi dell'art. 5 del D.Lgs. n. 68 del 2011, le Regioni hanno facoltà di ridurre le predette misure base fino all'azzeramento nonché incrementare le stesse fino ad un massimo di 0,92 punti percentuali; per effetto dell'art. 16, comma 3, del D.Lgs. n. 446/1997; in relazione ai settori di attività ed alle categorie di soggetti passivi la variazione d'aliquota può essere differenziata.

3.3 Le critiche ed i risvolti attuali

Abbiamo avuto modo di anticipare alcune problematiche relative all'adozione dell'IRAP, nonostante le indubbie caratteristiche positive sotto il profilo strutturale, connesse soprattutto allo stato di avanzamento del federalismo fiscale. La componente lavoro della base imponibile, quella più esposta alle critiche, è stata, come già ampiamente esposto, da qualche anno, pressoché sterilizzata, ammettendone sostanzialmente la deduzione. Il tributo infatti, accogliendo nella base imponibile la componente di costo del lavoro, tende a sfavorire le imprese con utili contenuti e spesa del personale elevata, quali le PMI, agendo di fatto da tassa sul lavoro; in questo orientamento l'IRAP favorirebbe la delocalizzazione all'estero delle imprese, come conseguenza della differenza di trattamento tra processi produttivi *labour intensive e capital intensive*. Infatti, più l'azienda è *labour intensive*, maggiore è la quota di IRAP chiamata a versare all'Erario.

Con questa incisiva modifica l'IRAP si applica ora solo alla componente reddituale ed agli oneri finanziari, che in questo periodo di bassi tassi d'interesse non incidono in misura rilevante, al punto che, depurata della sua più rilevante componente qual è il costo del lavoro, l'inutilità di un'imposta di questo tipo è da considerare abbastanza fondata, rappresentando pressoché una replica delle imposte sui redditi.

Un altro argomento a sfavore dell'IRAP, in quanto imposta sul reddito, riguarda la presunta violazione del principio costituzionale della capacità contributiva. Il problema di fondo nasce dal principio di indeducibilità dell'imposta reale dall'imposta sul reddito: tale indeducibilità genera irragionevoli disparità di trattamento tra le imprese che chiudono il bilancio con un utile di esercizio, rispetto a quelle in perdita. Mentre in caso di deducibilità l'impresa in perdita può riportare a nuovo la perdita fiscale e, quindi, dedurla successivamente. In caso di l'indeducibilità si penalizzano irragionevolmente le imprese in perdita rispetto a tutte le altre. Risulta inoltre chiaro che la norma, impedendo ai soggetti passivi delle imposte sui redditi la deducibilità dell'Irap dalla base imponibile, comporta l'assoggettamento a tassazione di un reddito lordo, non correlato alla loro reale capacità contributiva, violando l'articolo 53 della Costituzione.

Problema diverso, è quello che riguarda la traslazione del tributo. In un sistema concorrenziale un'imposta sull'attività produttiva si comporta come qualsiasi altro costo di produzione: tende a trasferirsi in avanti sui prezzi finali, secondo le regole e le condizioni del mercato in cui l'impresa opera. L'aggravarsi dell'effetto disincentivante sulle esportazioni e le distorsioni sotto il profilo della concorrenza sul mercato interno, dipendono dall'aumento della concorrenza internazionale e dal fatto che i principali competitori, non solo europei, si sono ben guardati dall'istituire una seconda imposta sul valore aggiunto, l'IRAP, che strutturalmente esenta le importazioni e tassa le esportazioni.

Un ultimo aspetto, d'interesse notevole, collegato a quanto appena riferito, è rappresentato dal rapporto che lega un'imposta come l'Irap all'articolo 41 della Costituzione, concernente il coordinamento dell'attività economica pubblica e privata a fini sociali, in relazione agli effetti prodotti sotto il profilo del funzionamento del mercato interno.

La problematica principale, soprattutto a seguito dell'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, riguarda gli effetti distorsivi che un'imposta come l'IRAP produrrebbe sulla concorrenza del mercato interno e sul corretto funzionamento, secondo il diritto europeo, del Mercato Unico.

L'Irap presenta profili di illegittimità ai sensi dell'articolo 41, comma terzo, della Costituzione, perché opera sul mercato interno come un incentivo a sostegno delle importazioni, risultato non compatibile con la tutela della concorrenza, così come interpretata dalla Commissione Europea e dalla giurisprudenza della Corte di giustizia comunitaria. A tal riguardo, l'art. 107 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea sancisce l'intento di superare il rilievo di illegittimità di misure fiscali il cui effetto incida sul corretto funzionamento del Mercato Unico, falsando la concorrenza. Nella norma sono rilevate tutte quelle misure che, introducono in vario modo ostacoli giuridici alla disposizione appena presentata; nella direzione intrapresa da tale trattazione, l'IRAP sembrerebbe poter essere inclusa nelle ipotesi sanzionate dalla normativa.

In ragione delle disparate critiche rivolte al tributo regionale e alle complicazioni dovute alla sua applicazione, ha preso piede l'idea, per ora solo ipotizzata, di eliminare l'IRAP dal nostro sistema tributario.

In tempi recenti, al fine di incentivare investimenti utili alla crescita e all'occupazione, nel pieno del lavoro del Governo sulla Legge di Bilancio 2019, l'intento di una riforma fiscale orientata alla progressiva abolizione dell'IRAP è stata proposta da Assolombarda, nel libro bianco "Fisco, imprese e crescita", mentre, nel 2017, il viceministro all'Economia, Luigi Casero, ipotizzò l'accorpamento fra IRES-IRAP, trasformando quest'ultima in un'addizionale all'Imposta sul reddito delle società.

Tuttavia, la totalità dei discorsi che fanno riferimento ad una possibile abolizione dell'Imposta sulle attività produttive, si scontrano con le motivazioni in capo all'adozione del tributo come mezzo per

l'implementazione del Federalismo Fiscale. Il decentramento dovrebbe favorire lo sviluppo, perché è in grado di creare una maggiore efficienza al consumo e alla produzione, grazie agli stimoli che induce a favore della competizione fiscale. Tuttavia, tale prospettiva è stata introdotta in una cornice caratterizzata dalla finalità di consentire ai territori più dinamici e produttivi del Paese di tornare a crescere ad un ritmo ragionevole, liberandoli da un'oppressione fiscale che, nei primi anni '90, stava ormai soffocando l'economia italiana, sempre meno capace di espandere l'occupazione e reggere la concorrenza internazionale. Nel momento in cui scriviamo, sembra che le motivazioni alla base di tale dottrina siano state abbandonate, ed abbiano concesso terreno fertile all'introduzione di meccanismi poco prudenti. Nonostante la battuta d'arresto del percorso federalista, lo stravolgimento dei meccanismi di tassazione che imperversa da alcuni anni, alla ricerca esasperata di un gettito che l'eccesso di fiscalismo contribuisce a ribassare, rende alquanto improbabile un superamento dell'Irap. In tale contesto disorientato, i divari territoriali esistenti sono necessariamente incrementati, da manovre di riduzione dei trasferimenti o aumento dei tributi, non affiancati da strumenti efficienti ed equilibrati di perequazione tributaria. Con il decreto sul decentramento fiscale regionale, il legislatore introduce una evidente disparità di trattamento tra le Regioni, sulla base della diversa capacità fiscale per abitante; tale aspetto viene sostanzialmente ignorato, nel momento in cui vengono proposte modalità di riduzione o progressiva abolizione dell'IRAP, in quanto, a tal fine, è vietato l'utilizzo dell'Addizionale Irpef, che pone di fatto un insormontabile impedimento alle Regioni economicamente meno favorite a superare il tributo.

L'applicazione dell'Imposta sulle attività produttive non ha dunque avuto vita facile, dal momento della sua introduzione fino alla sua possibile revoca. Concludiamo la trattazione, rimembrando come i cicli politici rappresentino, forse, l'elemento più incisivo nella definizione del quadro organizzativo e

[Digitare qui]

tributario di un Paese, di conseguenza, anche la possibile abolizione o permanenza dell'IRAP, sarà determinata da tali orientamenti, in relazione alla diversa assegnazione del peso attribuito ai vantaggi e svantaggi dell'imposta, proposti in tale capitolo.

CONCLUSIONI

Uno sguardo d'insieme nel percorso che, dalla riforma del testo costituzionale, ha avviato il federalismo fiscale in Italia, ci rimanda un'immagine non omogenea della realizzazione dei molteplici aspetti che lo caratterizzano, soprattutto a causa della contingente crisi economica che, nel privilegiare l'equilibrio dei conti pubblici, ha gravato significativamente proprio sugli stessi enti territoriali. Molti aspetti strutturali necessari per il sano funzionamento del sistema decentrato, quali i LEP e la riforma del catasto, non sono stati ancora implementati, rendendo poco agevoli le scelte per un progressivo abbandono della spesa storica in favore di fabbisogni e capacità fiscali standard. Il disegno, secondo l'ex Ministro dell'Economia Tria, come enunciato lo scorso Aprile alla bicamerale sul federalismo fiscale, va ancora completato *“sotto il profilo degli strumenti perequativi, ponendo maggiore attenzione sulle Regioni e gli Enti Locali che hanno difficoltà nel trovare un equilibrio di bilancio”*. Il dissesto applicativo del quadro normativo decentrato, secondo Tria, va ricercato nella *“difficoltà di riscossione da parte degli enti territoriali e nella scarsa qualità dei servizi, che incide sulle competenze del sistema economico”*; tuttavia non ha negato come *“la finanza locale nel suo complesso ha fatto molto per aumentare l'autonomia finanziaria con la riforma della contabilità e la semplificazione delle regole di finanza pubblica e il venir meno dal 2019 del blocco della manovrabilità fiscale”*.

Il processo di riforma costituzionale risulta dunque in gran parte incompleto, ancora in atto, e nell'attuale contesto politico ed istituzionale, dagli esiti del tutto incerti.

BIBLIOGRAFIA E SITOGRAFIA

Corso di Scienza delle finanze, Bosi P.

L'IRAP nel sistema tributario italiano, Buccico C.

<https://www.altalex.com/documents/news/2011/05/19/federalismo-fiscale-il-sistema-dei-tributi-locali-tra-centralismo-ed-autonomia>

<https://www.portalefederalismofiscale.gov.it/portale>

<http://www.camera.it/temiap/documentazione/temi/pdf/1107714.pdf>

<https://www.senato.it/service/PDF/PDFServer/BGT/01008590.pdf>

<https://leg16.camera.it/522?tema=52&ll+federalismo+fiscale>

<http://www.didattica.unitus.it/web/scaricatore.asp?c=vi07ct5ato5uk0dfch0ddei7&par=1>

<http://www.unife.it/economia/lm.economia/insegnamenti/economia-e-politiche-pubbliche/materiale-didattico-2017-2018/federalismo/federalismo dispensa>

<https://www.jstor.org/stable/41629754>

http://old.sociologia.unimib.it/DATA/Insegnamenti/3_2369/materiale/lez%205%20cenni%20decentramento%20fiscale.pdf

http://www00.unibg.it/dati/corsi/86029/55588-07_lezione.pdf

http://www.aeeeitalia.it/documenti/Federalismo_fiscale_Carnauz.pdf

<http://dspace.unive.it/bitstream/handle/10579/1704/808187-62170.pdf?sequence=2>

<https://economia.tesionline.it/economia/article.jsp?id=13432>

http://morgana.unimore.it/bosi_paolo/Economia%20Pubblica/Lezione01_Teoriefederalismo.pdf

[Digitare qui]

<http://www.dea.univr.it/documenti/OccorrenzaIns/matdid/matdid517598.pdf>

<http://www.siepweb.it/siep/oldDoc/wp/156.pdf>

<http://riqualificazione.formez.it/sites/all/files/saggio%20marini.pdf>

<https://eprints.luiss.it/981/1/20110510-russo-tesi.pdf>

<https://tesi.luiss.it/764/1/olita-tesi.pdf>

<http://amsdottorato.unibo.it/6526/1/TESI DI DOTTORATO F MINNI de f.pdf>

<http://tesi.cab.unipd.it/22602/1/Tesi LS Ferraresso.pdf>

http://morgana.unimore.it/bosi_paolo/Economia%20Pubblica/Lezione05_Italia Entrate.pdf

<http://dspace.unive.it/bitstream/handle/10579/4858/826999-1176363.pdf?sequence=2>

http://www.obiettivo comune.it/wp-content/uploads/2016/10/RicercaFinanzaLocale_Final.pdf

http://morgana.unimore.it/bosi_paolo/Economia%20Pubblica/Lezione05_Italia Entrate.pdf

<https://www.ilsole24ore.com/art/le-regioni-trappola-spesa-storica-ACzUwz>

<http://www.docente.unicas.it/useruploads/001278/files/materiali didattici economiapubblica l42edecreti.pdf>

<https://tesi.luiss.it/14102/1/donno-elena-tesi-2015.pdf>

https://www.gruppodipisa.it/images/pubblicazioni/2004_La_riforma_del_Titolo_V_della_Costituzione_e_la_giurisprudenza_costituzionale.pdf

<http://eprints.unife.it/385/2/belfiore%20gianluca%20tesi%20di%20dottorato.pdf>

[Digitare qui]

<https://www.bassanini.it/wp-content/uploads/2013/09/La-riforma-del-titolo-V-della-Costituzione-e-i-problemi-della-sua-attuazione.pdf>

<http://www.governo.it/it/costituzione-italiana/parte-seconda-ordinamento-della-repubblica/titolo-v-le-regioni-province-e-i>

https://www.tecnostuttura.it/show.php?id_pagina=42

<http://www.ilsole24ore.com/art/cultura/2016-11-04/come-cambia-titolo-v-172509.shtml?uuid=ADHP11IB>

https://www.senato.it/japp/bgt/showdoc/17/DOSSIER/760034/index.html?part=dossier_dossier1-sezione_sezione11-h1_h17

<https://leg16.camera.it/465?area=1&tema=129&Riforme+costituzionali>

<http://www.parlamento.it/parlam/leggi/09042l.htm>

http://sna.gov.it/fileadmin/files/ricerca_progetti/FF/LD/Guida_completa.pdf

https://www.gazzettaufficiale.it/gunewsletter/dettaglio.jsp?service=1&d_atagu=2009-05-06&task=dettaglio&numgu=103&redaz=009G0053&tmstp=1241691584038

http://www.treccani.it/enciclopedia/autonomie-territoriali-l-attuazione-del-federalismo-fiscale_%28Il-Libro-dell'anno-del-Diritto%29/

<https://www.altalex.com/documents/news/2011/05/19/federalismo-fiscale-il-sistema-dei-tributi-locali-tra-centralismo-ed-autonomia>

https://www.federalismi.it/nv14/articolo-documento.cfm?Artid=15018&content=Il%2Bprimo%2Bdecreto%2Blegislativo%2Bdi%2Battuazione%2Bdella%2Blegge%2Bn%2E%2B42%2F2009%3A%2Bil%2Bfederalismo%2Bdemaniale&content_author=Luca%2BAntonini

<https://www.pmi.it/tag/irap>

[Digitare qui]

<https://www.finanze.it/opencms/it/fiscalita-regionale-e-locale/irap/>

<https://www.finanze.it/opencms/it/fiscalita-regionale-e-locale/irap/Disciplina-del-tributo/>

http://www.regione.lazio.it/rl_tributi/?vw=tab&id=42

<https://www.6sicuro.it/reddito/irap>

https://www.unirc.it/documentazione/materiale_didattico/1465_2016_4_17_26430.pdf

<https://tesi.luiss.it/5125/>

<http://dspace.unive.it/bitstream/handle/10579/2160/805853-1156078.pdf?sequence=2>

<http://www.siepweb.it/siep/images/joomd/1399134914402.pdf>

<http://dspace-roma3.caspur.it/bitstream/2307/563/1/Federalismo%20Fiscale%20e%20meccanismi%20di%20perequazione%20finanziaria.pdf>

<https://www.camera.it/bicamerali/fiscale/documenti/RELIRAP.HTM>

http://www.fedoa.unina.it/980/1/Tesi_Strianese_Loredana.pdf