



**UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA**

**DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI  
"M.FANNO"**

**DIPARTIMENTO DI DIRITTO PUBBLICO, INTERNAZIONALE E  
COMUNITARIO**

**CORSO DI LAUREA IN ECONOMIA E MANAGEMENT**

**PROVA FINALE**

**"FEDERALISMO FISCALE ITALIANO: PROFILI TEORICI E  
RISVOLTI APPLICATIVI CONCRETI"**

**RELATORE:**

**CH.MO PROF. MARCELLO POGGIOLI**

**LAUREANDA: DONATELLA CAPRIULO**

**MATRICOLA N. 1065176**

**ANNO ACCADEMICO 2015 – 2016**

# Indice

<b>Introduzione .....</b>	<b>2</b>
<b>CAPITOLO 1. Il federalismo fiscale e il suo assetto giuridico .....</b>	<b>3</b>
<b>1.1 Titolo V della costituzione: pre e post riforma .....</b>	<b>3</b>
<b>1.2 Coordinamento del sistema tributario: autonomia tributaria e finanziaria degli enti.....</b>	<b>5</b>
1.2.1 Autonomia tributaria.....	5
1.2.2 Autonomia finanziaria .....	6
<b>1.3 Focus sull'autonomia tributaria dei vari enti: Regioni, Province e Comuni.....</b>	<b>7</b>
1.3.1 Le Regioni.....	7
1.3.2 Le Province.....	8
1.3.3 I Comuni .....	8
<b>1.4 L'asimmetria del federalismo fiscale italiano.....</b>	<b>9</b>
<b>CAPITOLO 2. Aspetti funzionali del nuovo impianto del federalismo fiscale.....</b>	<b>10</b>
<b>2.1 Gestione e caratteristiche del federalismo fiscale.....</b>	<b>11</b>
<b>2.2 I vantaggi gestionali derivanti dal Federalismo Fiscale.....</b>	<b>14</b>
<b>2.3 Svantaggi legati al Federalismo Fiscale.....</b>	<b>16</b>
<b>CAPITOLO 3. Potere di imposizione e capacità contributiva .....</b>	<b>18</b>
<b>3.1. Il principio della capacità contributiva: principio chiave e ruolo .....</b>	<b>19</b>
3.1.1 Una "scatola vuota" .....	19
3.1.2 Capacità contributiva come ratio dell'imposta e la semplificazione dei concetti.....	20
<b>3.2 L'irrazionalità nella tecnica legislativa .....</b>	<b>21</b>
<b>3.3 Capacità contributiva e applicazione delle imposte .....</b>	<b>21</b>
<b>3.4 Eccessiva vaghezza delle definizioni legislative sul concetto di minimo vitale e il limite massimo di tassazione .....</b>	<b>23</b>
<b>Conclusioni.....</b>	<b>26</b>
<b>Bibliografia.....</b>	<b>27</b>

## **Introduzione**

Il tema del federalismo fiscale in Italia rappresenta un concetto in continua evoluzione dagli anni 90 del secolo scorso. Questo lavoro ha come obiettivo quello di mettere in luce gli aspetti più rilevanti dell'assetto giuridico del federalismo, della sua capacità di gestione e infine quello di analizzare il principio di capacità contributiva dei cittadini e le sue criticità.

Verrà analizzato l'iter di modifica legislativa che ha condotto alla situazione attuale con particolare attenzione alla modifica del Titolo V della Costituzione. Si parlerà della ripartizione dei poteri impositivi tra i vari organi di governo, soffermandosi poi sull'autonomia tributaria in capo ai singoli livelli. Per una questione di completezza, ho ritenuto necessario accennare all'asimmetria che caratterizza il federalismo fiscale italiano.

Mi sono soffermata, poi, sulla teoria del federalismo fiscale individuando e analizzando quelle che sono le ragioni economiche, ideologiche e politiche che spingono alla scelta di un sistema di finanza decentrata. Ho analizzato quali sono le caratteristiche gestionali peculiari del federalismo fiscale, mettendo in luce la possibilità, insita nel sistema, di coordinare più facilmente la politica delle entrate con quella gestionale. Ho poi evidenziato i vantaggi portati da tale gestione con l'ausilio di esempi concreti di gestione di alcuni comuni, che tramite gli strumenti resi disponibili dal federalismo fiscale, hanno sfruttato le capacità insite dei tributi. Ho messo in luce anche i possibili "svantaggi" derivanti da tale sistema a causa di cattiva gestione o di imposizione dello stesso in un territorio non idoneo in quanto caratterizzato da troppi differenziali.

La terza e ultima parte è dedicata, invece, al principio di capacità contributiva che è alla base di qualsiasi imposta. Ho analizzato il contenuto e il ruolo di tale principio, vedendo come la sua definizione sia fondamentale per il potere d'imposizione oltre che per la tutela del singolo contribuente. Ho visto come il sistema impositivo derivante da tale principio possa comportare irrazionalità nella tecnica legislativa. Analizzando, in fine, la grande discrezionalità in capo al legislatore, circa la definizione delle imposte e in particolar modo del "minimo vitale" e della "massima tassazione", ho messo in luce come tale discrezionalità possa dal luogo a eccessiva imposizione che va a svantaggio dell'economia stessa.

# CAPITOLO 1

## Il federalismo fiscale e il suo assetto giuridico

### 1.1 Titolo V della costituzione: pre e post riforma

Il termine federalismo fiscale indica negli ordinamenti articolati su più livelli di governo un assetto dei rapporti finanziari tra Stato ed enti locali. In particolare definisce il grado di autonomia finanziaria di entrata e di spesa per gli enti territoriali e i principi e strumenti di coordinamento della finanza dello Stato e degli enti territoriali.

L'introduzione del federalismo fiscale in Italia ha portato ad una profonda riforma dell'impostazione risalente ad una tradizione ispirata alla centralità dello Stato.

Punto focale in tale processo introduttivo è stata la riforma del Titolo V della Costituzione, mediante la legge costituzionale n. 3 del 2001, che ha ridisegnato il quadro dei rapporti tra Stato, Regioni ed Enti Locali, strutturando un ordinamento nazionale composto da una pluralità di sistemi finanziari<sup>1</sup>.

Per comprendere a fondo l'importanza di tale riforma è necessaria una comparazione degli articoli del Titolo V pre e post riforma. In particolare urge soffermarsi sulla modifica degli art. 117 e 119.

Il testo costituzionale originario del 1948 disegnava un modello di relazioni tra ordinamenti fiscali costruito secondo una logica piramidale e di subordinazione di fatto della legge regionale alla legge statale.

L'art. 117 di tale testo indicava le materie di competenza legislativa regionale stabilendo espressamente che la competenza delle materie non indicate fosse competenza dello Stato. Di qui la sostanziale subordinazione della legge regionale a quella statale. L'art. 119, inoltre, stabiliva espressamente che le Regioni avessero autonomia finanziaria “nelle forme e nei limiti stabiliti da leggi della Repubblica, che la coordinano con la finanza dello Stato, delle Province e dei Comuni” presentando così la legge regionale come una fonte sub-primaria, libera di disciplinare i tributi regionali nei limiti fissati dalla legge statale<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Questa conclusione è condivisa da molti autori. Tra gli altri, si segnalano: F. Gallo, “Prime osservazioni sul nuovo art.119 della Costituzione”, RT, 2002, 585-589; A. Brancasi, “L'autonomia finanziaria degli enti territoriali: note esegetiche sul nuovo art. 119 Cost., Re, 2003, 41-55.

<sup>2</sup> Tesi sostenuta, ad esempio, da G. Bizioli, “Federalismo fiscale” estratto da Digesto, Sezione commerciale, (sl), 366.

Per quanto riguarda Comuni e Province l'art. 128 stabiliva che tali enti potessero esercitare una forma di autonomia finanziaria nei limiti delle competenze attribuite loro dallo Stato. L'interpretazione diffusa escludeva quindi una vera e propria autonomia finanziaria.

La riforma del titolo V, pur continuando a tener presente i principi quali unità e indivisibilità della Repubblica, ha posto l'attenzione sulla promozione dell'autonomia locale.

La legge costituzionale n.3 del 2001 ha, infatti, rovesciato lo schema del testo del 1948, equiparando lo Stato alle Regioni. Tale nuovo assetto si evince dal rinnovato art. 114 del titolo V:

“La Repubblica è costituita dai Comuni, dalle Province, dalle Città metropolitane, dalle Regioni e dallo Stato.

I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni sono enti autonomi con propri statuti, poteri e funzioni secondo i principi fissati dalla Costituzione.

Roma è la capitale della Repubblica. La legge dello Stato disciplina il suo ordinamento”.

Tale passaggio si evince non solo dall'aperta dichiarazione di autonomia degli enti nel secondo comma, ma anche dal primo comma. Infatti il testo precedente diceva: “la Repubblica si divide in Regioni, Province e Comuni”, escludendo il termine Stato che quindi assumeva una posizione gerarchicamente superiore. Nell'articolo modificato questo viene parificato agli altri enti.

Il nuovo articolo 117 definisce la ripartizione delle competenze tra Stato e Regioni rendendo così l'autonomia di quest'ultima vera ed efficace. Nonostante ciò, grande attenzione viene dedicata ai vincoli a cui le Regioni devono sottostare; le leggi emanate non possono essere in contrasto con i principi generali dell'ordinamento dello Stato, con gli obblighi internazionali, con gli interessi della nazione e delle altre Regioni. Inoltre, secondo il nuovo assetto costituzionale, la legge statale dovrà fondare la propria competenza non più su una presunzione generale in proprio favore, ma esclusivamente su uno dei “titoli” previsti dal comma 2 dell'art. 117, o su una competenza concorrente con le Regioni, oppure ancora su altre disposizioni costituzionali dalle quali sia desumibile una riserva a favore della legge statale.

Rilevante per l'assegnazione dell'autonomia a tutti gli enti, e non solo alle Regioni, è il nuovo testo dell'art. 119 comma 1 il quale stabilisce che Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni dispongano di un'autonomia finanziaria piena, riguardante sia la funzione di entrata che la funzione di spesa. Tale articolo definisce esplicitamente la portata dell'autonomia finanziaria, stabilendo che i Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni abbiano

risorse autonome, e autonomia tributaria disponendo quanto segue: “Stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario”<sup>3</sup>.

Nello stesso articolo è precisata la connessione tra attività di finanziamento e d’impiego dei fondi raccolti tramite tributi, la ragione di imposizione viene data dal motivo del suo impiego. Il comma 4 dell’articolo 119, infatti, stabilisce che i tributi imposti debbano “finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite”.

## **1.2 Coordinamento del sistema tributario: autonomia tributaria e finanziaria degli enti**

La presenza di una pluralità di sistemi tributari autonomi ha portato con sé la necessità di coordinamento. Quest’ultimo diventa strumentale al perseguimento dell’ordine in un sistema in cui le competenze sono ripartite tra vari organi.

Le basi per tale coordinamento sono stabilite dal testo costituzionale che si limita a conferire solo la cornice normativa entro la quale l’autonomia tributaria degli enti deve essere esercitata. La costituzione, infatti, definisce le condizioni per l’esistenza stessa del federalismo fiscale, definendo i rapporti tra i vari organi di livello. Rimanda, invece, la definizione dei contenuti e la tipologia di coordinamento da adottare alle leggi statali.

Lo Stato, infatti, ha competenza esclusiva sul proprio sistema tributario e sulla perequazione delle risorse finanziarie, così come è definito dall’art. 117 della Costituzione.

### **1.2.1 Autonomia tributaria**

Prima di parlare della perequazione è necessario soffermarsi sull’autonomia tributaria degli enti.

La potestà tributaria è, infatti, condizione necessaria per la realizzazione dell’indirizzo politico delle autonomie locali. Il criterio di qualificazione impiegato dalla giurisprudenza costituzionale è quello della fonte giuridica istitutiva del tributo. I tributi dello Stato sono, infatti, quelli istituiti da legge statale, a prescindere dal fatto che accertamento o riscossione

---

<sup>3</sup> A. Giovanardi, “L’autonomia tributaria degli enti territoriali”, 219.

siano realmente in capo allo Stato<sup>4</sup>. Allo stesso modo i “tributi propri” regionali sono quelli istituiti con legge regionale.

Tale criterio di qualificazione va a limitare l’autonomia tributaria delle Regioni, per esempio nel caso dei cosiddetti tributi propri derivati. Si tratta di tributi il cui gettito è totalmente attribuito alla potestà regionale ma che sono stati istituiti da legge statale. Questi possono essere modificati solo mediante legge statale e non per libera iniziativa del legislatore regionale.

Mentre gli enti locali, per l’imposizione di un tributo proprio, devono sempre richiedere un’autorizzazione legislativa ai sensi dell’art. 23 Cost. Questa giurisprudenza in realtà è applicata vista la mancata attuazione dell’art.117, 3° comma.

Come stabilito dalla costituzione e rimarcato dalla sentenza n. 102/2008 della corte costituzionale è vietato alle Regioni a statuto ordinario istituire tributi aventi lo stesso presupposto di tributi statali<sup>5</sup>. La potestà degli enti territoriali, invece, è vincolata dal principio di territorialità. I fatti economici alla base dell’imposizione devono presentare sufficiente legame con il territorio locale o regionale<sup>6</sup>.

### **1.2.2 Autonomia finanziaria**

L’autonomia finanziaria degli enti è definita dall’art.119 Cost, che, come detto precedentemente, assegna autonomia finanziaria di entrata e di spesa. Inoltre il 2° e 3° comma di tale articolo stabiliscono che gli enti dispongano di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibili al loro territorio e che lo Stato istituisce un fondo perequativo per i territori con minore capacità fiscale.

Le partecipazioni al gettito dei tributi erariali, nel pieno rispetto del principio di sussidiarietà, rispecchiano i principi propri del federalismo fiscale. Dall’altro lato, il fondo perequativo ne è contrario e può considerarsi una “deviazione”<sup>7</sup>. Questo, infatti, nasce per ridurre le differenze fra le diverse autonomie locali cercando di integrare il finanziamento dei territori economicamente meno sviluppati. Infatti, l’articolo 119 dice: “La legge dello Stato istituisce un fondo perequativo, senza vincoli di destinazione, per i territori con minore capacità fiscale

---

<sup>4</sup> M.C. Fregni, “Autonomia tributaria delle Regioni e riforma del Titolo V della Costituzione”, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di Perrone-Berlini, Napoli-Roma, 2006, 477-485.

<sup>5</sup> Divieto, appunto, di doppia imposizione. F. Gallo, “Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, Regioni ed Enti Locali, 2009.

<sup>6</sup> G. Frasoni, “la territorialità dei tributi regionali e degli enti locali, RDT, 2011, 897-932.

<sup>7</sup> Il termine è utilizzato da G. Della Cananea, sub art.119, in *Comm. alla cost. Bifulco, Celotto e Olivetti, III*, Torino, 2006, 2353-2369.

per abitante”. Tale articolo rimanda allo Stato il compito di determinare direzione e misura di tali trasferimenti.

Il 5° comma elenca una serie di motivi per i quali lo Stato può compiere questo finanziamento straordinario. Si parla appunto di interventi di natura perequativa in quanto diretti a perseguire finalità di solidarietà economica interterritoriale.

Infine è prevista anche la possibilità di indebitamento da parte degli enti solo per finanziare spese di investimento con la contestuale definizione di piani di ammortamento e a patto che sia rispettato l’equilibrio di bilancio.

### **1.3 Focus sull’autonomia tributaria dei vari enti: Regioni, Province e Comuni**

#### **1.3.1 Le Regioni**

Con la legge delega del 2001 la finanza regionale ha assunto un ruolo significativo nel sistema della finanza pubblica nazionale. La precedente posizione era, infatti, marginale rispetto a quella degli enti locali. Tale legge ha attribuito formalmente alle Regioni la potestà di istituire tributi degli enti locali, di gestire la perequazione a favore degli enti situati all’interno del proprio territorio e di istituire compartecipazioni al gettito dei tributi regionali a favore degli enti locali.

Inoltre ha accolto la nozione di “tributo regionale” elaborata<sup>8</sup>. In tale nozione rientrano, secondo quanto stabilito dalla Costituzione, tanto i “tributi propri” regionali, quanto i tributi statali il cui gettito e determinati poteri, relativi alla fattispecie impositiva, sono attribuiti alle Regioni.

Il decreto legislativo 6-5-2011, n. 68 ha confermato alle Regioni la potestà di istituire tributi e assegnato loro una serie di tributi minori. In realtà si è riscontrato come questi nuovi “tributi propri” contribuiscano al finanziamento solo in maniera marginale, sia da un punto di vista qualitativo che quantitativo. La maggior fonte di finanziamento per le regioni proviene, infatti, proprio dai cosiddetti tributi propri derivati.

Per quanto concerne invece il fondo perequativo la legge delega prevede due tipi di finanziamenti: il primo è relativo alle spese per la sanità, l’assistenza, l’istruzione e il trasporto pubblico locale, che deve coprire tutta la spesa pubblica determinata secondo costi standard; il secondo è diretto a ridurre le disuguaglianze interregionali di gettito per abitante.

---

<sup>8</sup> L. Salvini, “I tributi propri di Regioni, Province e Comuni. Profili tributari”, in “il federalismo fiscale, 213-214.



### **1.3.2 Le Province**

L'autonomia tributaria delle Province è estremamente limitata. Questa infatti è fondata esclusivamente su presupposti connessi al possesso e utilizzo dei veicoli. Le Province hanno infatti potestà regolamentare di istituire l'imposta di trascrizione dei veicoli al pubblico registro automobilistico e l'imposta sulle assicurazioni contro la responsabilità civile della circolazione dei veicoli a motore. In realtà il potere su quest'ultima imposta è limitato alla variazione dell'aliquota fra un minimo e massimo di 3.5 punti percentuali dell'aliquota base, previa convenzione con l'Agenzia delle entrate.

### **1.3.3 I Comuni**

Nell'art. 12 della legge delega, vengono individuate due diverse fonti dell'autonomia tributaria comunale. La prima fa riferimento alla generica potestà tributaria attribuita nell'art. 38 del decreto legislativo n. 68/2011, secondo il quale la regione può istituire, oltre ai tributi regionali, tributi locali e determinare il grado di autonomia di gestione da parte degli enti locali di tali tributi. In aggiunta il decreto legislativo n. 68/2001 permette alla legge regionale di sostituire i vecchi trasferimenti delle Regioni ai Comuni con tributi che possono essere interamente devoluti ai Comuni stessi.

Per quanto concerne la potestà statale invece, vengono individuati due tributi: il primo è di natura fiscale, in particolare si parla di tributo immobiliare; il secondo è un tributo di scopo, destinato alla realizzazione di opere pubbliche e di investimenti pluriennali nei servizi sociali<sup>9</sup>.

In aggiunta il decreto legislativo n. 201/2011 ha istituito un ulteriore tributo comunale sui rifiuti e sui servizi, applicato in base al possesso o occupazione di un qualsiasi titolo di locale o area scoperta che può produrre rifiuti.

I Comuni godono di ampia potestà di regolamentazione delle modalità di attuazione, nonché della titolarità dei relativi poteri di accertamento e riscossione.

Il sistema tributario comunale presenta una serie di contraddizioni e approssimazioni, questo, probabilmente, è dovuto dal fatto che l'intervento normativo fosse finalizzato esclusivamente all'aumento del gettito tributario per far fronte alla crisi della finanza pubblica. Tale sistema però entra in contraddizione con i principi del federalismo fiscale stesso<sup>10</sup>.

---

<sup>9</sup> F. Amatucci, "I tributi di scopo e le politiche tariffarie degli enti locali", RT, 2011, 1261.

<sup>10</sup> : G. Bizioli, "Federalismo fiscale" estratto da Digesto, Sezione commerciale, (sl), 379.

#### **1.4 L'asimmetria del federalismo fiscale italiano**

L'asimmetria del federalismo fiscale in Italia è data dalla presenza delle Regioni a statuto speciale e delle Province autonome. Tali enti dispongono di forme e condizioni particolari di autonomia. La riforma costituzionale del 2001 ha confermato tale dicotomia e in aggiunta ha previsto che particolari forme di autonomia possano essere concesse anche alle altre Regioni, comunemente sottoposte al rispetto del Titolo V della Costituzione. Tali concessioni hanno ulteriormente rafforzato l'asimmetria.

La specialità regionale consiste in una maggiore autonomia concessa a tali Regioni rispetto a quelle a statuto ordinario. Vi è, infatti, un riconoscimento statutario di maggiori competenze. Gli statuti regionali prevedono fonti di finanziamento specifiche e forme di coordinamento fra finanza regionale e quella statale. Tale sistema permette a ciascuna Regione autonoma di organizzarsi in modo diverso dalle altre.

Vi sono tuttavia dei tratti comuni. In primis il finanziamento delle competenze regionali, il quale è affidato alle quote di tributi statali riscossi nel territorio regionale. In secundis vi è un'imposizione che vincola l'esercizio della potestà impositiva al rispetto dei principi del sistema tributario statale.

L'autonomia finanziaria delle regioni a statuto speciale si riduce, nei fatti, all'autonomia di spesa e alla certezza delle risorse. Questo permette loro di finanziare liberamente i servizi pubblici locali e di promuovere gli speciali interessi regionali.

## CAPITOLO 2

### Aspetti funzionali del nuovo impianto del federalismo fiscale

La gestione finanziaria di un'amministrazione pubblica è fortemente influenzata dalla distribuzione tra i diversi livelli di governo dei poteri decisionali riguardanti la raccolta dei mezzi finanziari.

In questo senso si possono distinguere due tipi di modelli di comportamento, quello di finanza accentrata e quello di finanza decentrata.

Il modello di finanza decentrata si basa sull'ipotesi che debba essere riconosciuta ad ogni livello di governo l'autonomia e la responsabilità di ricercare un proprio equilibrio economico attraverso autonome scelte sui tributi, sul valore di cessione dei servizi, sull'uso del patrimonio e sul ricorso al prestito.

Secondo alcune teorie vi sono due ipotesi alla base della scelta del decentramento<sup>11</sup>:

La prima è l'eterogeneità delle preferenze dei cittadini secondo la quale cittadini di diverse aree territoriali hanno esigenze e, quindi, preferenze differenti. Se le preferenze fossero omogenee non sussisterebbe il bisogno di vari livelli di governo.

La seconda ipotesi sostiene che gli enti sub-centrali abbiano un vantaggio informativo rispetto allo stato centrale. Sostiene che la vicinanza ai diretti interessati permetta una più puntuale conoscenza del volere e delle necessità dei contribuenti. Se si optasse per un sistema accentrato infatti, l'offerta di servizi si baserebbe su una preferenza media che avrebbe un margine di errore superiore a quello che si otterrebbe con una gestione decentrata.

Altre teorie sulle spiegazioni del decentramento sostengono che tali ragioni non siano economiche ma piuttosto politiche ed ideologiche<sup>12</sup>.

Le cosiddette ragioni "politiche" si possono collegare alla natura dei meccanismi politici stessi, che dovrebbero essere uno strumento adeguato di rilevazione delle preferenze, a maggior ragione se parliamo di beni pubblici locali, limitati quindi territorialmente. Non essendo propriamente adeguati sono coadiuvati da meccanismi compensativi<sup>13</sup>. Tuttavia tali meccanismi permettono di tener conto delle differenze nella composizione sociale, favoriscono la partecipazione politica dei cittadini e consentono un controllo più stretto degli amministratori da parte dei politici.

---

<sup>11</sup> Antonio Strusi docente di presso l'Università degli studi di Ferrara, ha illustrato durante un seminario intitolato "seminario sul federalismo fiscale" tali ipotesi.

<sup>12</sup> Bosi, Corso di scienze delle finanze, Il mulino, 2010. Opera in cui l'autore tratta la teoria del federalismo fiscale.

<sup>13</sup> Si rimanda alla teoria dei fallimenti dei mercati.

Tra le ragioni ideologiche troviamo il cosiddetto “principio di sussidiarietà”<sup>14</sup> che può essere così definito:

“Principio e criterio di ripartizione delle funzioni e delle competenze amministrative all’interno dell’ordinamento giuridico. La sussidiarietà ha due modalità di espressione: verticale e orizzontale.

La sussidiarietà verticale si esplica nell’ambito di distribuzione di competenze amministrative tra diversi livelli di governo territoriali ed esprime la modalità d’intervento – sussidiario – degli enti territoriali superiori rispetto a quelli minori, ossia gli organismi superiori intervengono solo se l’esercizio delle funzioni da parte dell’organismo inferiore sia inadeguato per il raggiungimento degli obiettivi.”<sup>15</sup>

Infatti, secondo tale principio, il livello di governo più vicino all’esigenza dovrebbe occuparsi della stessa.

## **2.1 Gestione e caratteristiche del federalismo fiscale**

Il federalismo fiscale si basa su una serie di principi organizzativi che caratterizzano la suddivisione dei compiti tra i vari organi di governo, come già visto nel capitolo precedente questo viene stabilito dalla stessa Costituzione.

In teoria il Federalismo si basa sul seguente presupposto:

“Il Federalismo è un sistema istituzionale in base al quale le funzioni del livello di governo centrale sono ridotte “al minimo” o “all’essenziale”, poiché si ritiene che la “delega dei poteri” da parte della comunità debba essere riferita alle “entità federate”.”<sup>16</sup>

Inoltre presuppone che agli enti territoriali siano attribuiti poteri di intervento nel campo economico, di prelievo coattivo di ricchezza tramite tributi e di redistribuzione tramite spesa pubblica.

Da un punto di vista pratico prevede che la quota preponderante dei tributi venga attribuita a livello locale.

Questi “presupposti” devono essere coadiuvati dal riconoscimento agli enti federati di poteri legislativi in campo tributario. Come abbiamo visto, in realtà, nonostante questo fosse l’obiettivo principale delle varie riforme messe in atto, in Italia i poteri legislativi in pratica non sono molto ampi. Infatti, gran parte dei tributi sono cosiddetti “erariali” e quindi dipendono dalla legislazione statale nonostante siano destinati integralmente o quasi, al

---

<sup>14</sup> Art.3b del Trattato dell’Unione del Parlamento Europeo.

<sup>15</sup> Definizione tratta dall’Enciclopedia Treccani online, [www.treccani.it](http://www.treccani.it).

<sup>16</sup> Elio Borgonovi, Professore presso il dipartimento di Policy Analysis and Public Management dell’Università Bocconi, 2005.

finanziamento regionale. Tuttavia una delle modifiche apportate ha previsto una riduzione delle aliquote dei tributi erariali e un aumento delle aliquote dei tributi propri regionali istituiti dallo stato e delle addizionali su basi imponibili di tributi erariali per le spese relative a prestazioni con livelli essenziali.<sup>17</sup>

Ad ogni modo il federalismo Fiscale mira a dare la possibilità, ai vari enti, di differenziare sul territorio la struttura del sistema fiscale. Questo si può tradurre nella decisione circa l'applicazione o non di determinati tributi, o riguardo l'imposizione diretta o indiretta, o ancora circa la modificazione delle aliquote.

Possiamo inoltre enumerare una serie di elementi caratterizzanti.

In primis l'economia di prossimità che si basa sulla rapidità nel raggiungere il consumatore. Tale "elemento" si ricollega al su citato principio di proporzionalità. Si basa sulla possibilità per il contribuente di "richiedere" un bene non standardizzato, che risponde meglio alle sue esigenze e necessità. Il decentramento e la capillarizzazione sono infatti coesenziali per garantire una maggiore efficacia di gestione.

Ulteriore elemento caratterizzante è la responsabilizzazione derivante dall'autonomia assunta in campo legislativo e programmatico. Tale elemento si legge soprattutto in riferimento al rispetto dell'equilibrio della finanza pubblica sia nel breve che nel medio-lungo periodo. In capo al medesimo soggetto vi è la responsabilità di assicurare livelli di assistenza effettivi con le risorse a disposizione. In aggiunta tale responsabilizzazione dei governi locali rende confrontabili le scelte dei vari governi, permettendo così ai cittadini di esprimere giudizi sul loro operato e di avere maggior controllo democratico sugli amministratori circa l'uso delle risorse. "Tutto ciò che aumenta la libertà, aumenta la responsabilità"<sup>18</sup>.

Ulteriore elemento a sostegno della responsabilizzazione è il principio del beneficio. Tale principio presuppone che le imposte debbano essere distribuite in maniera che, per ogni singolo contribuente, vi sia un'equivalenza tra le imposte pagate ed i servizi pubblici ricevuti. In tal caso è facilmente individuabile un criterio per raffrontare il tributo prelevato al beneficio reso al contribuente: il tributo non potrà mai risultare superiore al beneficio valutato dal contribuente, poiché quest'ultimo, in tale ipotesi, non lo richiederà.

Il principio in esame è ordinato, alla base, da un presupposto contrattualistico secondo cui il cittadino di sua volontà cede parte dei suoi diritti allo Stato, in cambio di talune attività che da solo non riuscirebbe ad espletare. Pertanto lo "Stato" ha la responsabilità di utilizzare efficientemente le risorse per erogare un beneficio effettivo.

---

<sup>17</sup> Legge n.42 del 5 maggio 2009, capo II - Rapporti finanziari tra Stato e Regioni.

<sup>18</sup> Victor Marie Hugo (1802 -1885).

Si può parlare inoltre di emulazione positiva. Tale caratteristica permette infatti alle regioni meno avanzate o caratterizzate da sistemi di offerta meno efficienti e di qualità inferiore, di apprendere, in virtù della responsabilizzazione dalle regioni con sistemi più avanzati e quindi a migliorare. Le Regioni, per esempio, più efficienti dovrebbero quindi trasferire le best practices alle Regioni meno efficienti.

Un altro elemento caratterizzante è la differenziazione<sup>19</sup>. È lo stesso concetto alla base del federalismo fiscale che incentiva l'autonomia delle Regioni e quindi la loro differenziazione. Tale differenziazione può essere il risultato di necessità pratiche: le Regioni con diverse conformazioni territoriali e sociali possono avere necessità differenti. Tali necessità possono essere, infatti, finanziate tramite tributi di scopo mirati. La differenziazione alimenta la "solidarietà tra regioni", cioè l'interesse delle Regioni più efficienti a sostenere le Regioni meno efficienti. Inoltre questa supporta la sussidiarietà orizzontale e verticale. Sono infatti assegnate funzioni residuali alle Regioni e lo Stato crea le condizioni affinché le Regioni possano svolgere tutti i compiti di loro competenza, conservando tuttavia la possibilità di intervenire nel caso in cui le Regioni non risultino autonome o efficienti ed efficaci nell'erogazione di un servizio.

Ulteriore elemento è l'autonomia finanziaria e funzionale. Tali autonomie sono una conseguenza dell'altra, infatti se la Regione ha autonomia finanziaria può avere autonomia funzionale. Tale elemento risulta essenziale per il raggiungimento di una piena autonomia dei livelli di governo locali. Nel sistema Italiano questo avviene in parte, la legge 42/2009 infatti ha stabilito che vi siano trasferimenti statali per i livelli essenziali di alcuni servizi come ad esempio la sanità. Tuttavia la medesima legge prevede ancora un sistema di finanza accentrata per le "funzioni fondamentali" degli Enti locali.

Infine ultimo elemento caratterizzante è la perequazione che può essere intesa come uno strumento solidaristico per la riduzione degli eccessi nelle differenziazioni tra le regioni. Queste ultime possono accedere al fondo perequativo in base alla percentuale di differenziazione rispetto alla Regione considerata più efficiente. Le differenze vanno infatti minimizzate mediate tali trasferimenti intergovernativi, in quanto queste differenze possono dar luogo a gettiti di diverso ammontare con i quali vanno finanziati i servizi pubblici locali, il cui livello minimo, per legge, deve essere uguale nei vari territori.

---

<sup>19</sup> Il principio di differenziazione è citato nell'ordinamento italiano all'art. 118 della Costituzione, così come rinnovato dalla Legge Costituzionale 3/2001 per la Riforma del Titolo V della Costituzione.

## 2.2 I vantaggi gestionali derivanti dal Federalismo Fiscale

Dalle caratteristiche sopra citate scaturiscono una serie di vantaggi “applicativi” nella gestione, soprattutto a livello locale.

Uno tra i vari vantaggi è che la politica delle entrate venga considerata come componente della politica di gestione. Questo permette che in fase di decisione circa la politica dei servizi il singolo ente possa tener conto, concretamente, del suo fabbisogno e delle sue disponibilità. Tale stima risulta indubbiamente più precisa rispetto alle stime che si potrebbero fare circa i finanziamenti statali. A questo si aggiunge l’effetto responsabilizzazione. Vi è consapevolezza più viva nei politici dell’impegno richiesto ai contribuenti e quindi a una spinta ad un conseguente utilizzo efficiente. Vi è quindi un più stretto collegamento tra le scelte di politica di finanziamento e loro applicazione.

A questo si può collegare la possibilità di applicazione da parte degli enti, secondo quanto stabilito da legge, di addizionali sulle imposte dirette di competenza del governo centrale. Tale “libertà” di scelta degli enti unitamente alla stretta connessione tra politiche di entrata e di gestione, può portare i singoli enti a mettere in atto vere e proprie strategie tramite l’aumento o la riduzione delle accise portando così vantaggi al singolo contribuente.

Esempio di ciò è il caso del Comune di Fasano (Br): tale comune ha deciso di incentivare le attività produttive nel centro storico concedendo esenzioni fiscali ai commercianti<sup>20</sup>.

Il comune ha deciso che nel triennio 2014-2016 qualsiasi titolare di attività che decida di aprire, trasferire o ampliare la propria attività nel centro storico del comune, abbia diritto all’esenzione al pagamento di alcuni tributi comunali per i primi tre anni di attività. In particolare il comune ha stabilito che l’esenzione riguardi il tributo per la raccolta dei rifiuti (Tari), il tributo sui servizi indivisibili (Tasi), il tributo sull’occupazione del suolo pubblico (Tosap) e l’imposta comunale sulla pubblicità (Icp). Tale politica, prevedendo la costituzione nei bilanci di previsione di fondi per il rimborso di tali tributi, mira a incentivare l’economia e la competizione nel centro storico del comune. La presenza di nuove attività porterebbe infatti nuova attrazione per il comune oltre che ad un incremento dei profitti. L’assessore delle attività produttive<sup>21</sup> del comune si è infatti espresso così: «Queste agevolazioni fiscali varranno per i primi tre anni dall’inizio dell’attività; uno strumento pensato, già nello scorso anno in via sperimentale ma da quest’anno allargato alle nuove imposizioni, per incentivare i giovani ma anche i meno giovani che hanno perso il proprio posto di lavoro e vogliono tentare la carta delle attività produttive ed avviare una propria piccola impresa nel centro storico

---

<sup>20</sup> Comunicato stampa del 17/06/2014.

<sup>21</sup> Assessore alle attività produttive Renzo De Leonardis, Comune di Fasano (Br).

cittadino. Dunque, non soltanto sostegno concreto a chi vuole investire per costruirsi un'attività lavorativa, ma anche mezzo destinato alla valorizzazione del nostro splendido borgo antico. (...) L'agevolazione mira a dare un po' di ossigeno all'economia locale ed a valorizzare il centro storico. Per promuovere l'apertura o il trasferimento di attività commerciali, artigianali e di somministrazione, stiamo anche mettendo a punto un piano di marketing capace di rendere appetibile il nostro borgo antico».

O ancora un altro esempio è quello del Comune di Bologna (Bo) che dall'anno 2013 concede delle agevolazioni ai contribuenti che fanno uso della compostiera o che depositano rifiuti in forma differenziata direttamente nella Stazione Ecologica Attrezzata. L'agevolazione consiste in sconti nel pagamento del tributo T.A.R.E.S.<sup>22</sup>, tale riduzione è riservata a privati cittadini e ad attività commerciali che dimostrino di aver regolarmente avviato il recupero di rifiuti speciali assimilati. La riduzione legata al compostaggio domestico può raggiungere un massimo del 10% della tariffa dovuta. Per accedervi i privati devono fare una richiesta preventiva di partecipazione continuativa all'attività di compostaggio. Lo sconto legato, invece, alla consegna dei rifiuti domestici direttamente presso le Stazioni Ecologiche Attrezzate è relativa alla quantità dei rifiuti differenziati che vengono consegnati. La tariffa di sconto è pari a 0.10 euro ogni kilogrammo di rifiuto depositato. Tale riduzione non può, in ogni caso, eccedere il 30% della tariffa complessiva.

Per quanto riguarda le attività commerciali, queste sempre previa richiesta, possono accedere a tale sconto dimostrando di avviare al recupero almeno 500kg all'anno di rifiuti speciali assimilati. Lo sconto è pari a 0,20 euro ogni kilogrammo di rifiuto depositato, e la riduzione non può eccedere il 30% della tariffa complessiva come nel caso dei privati. Come il comune di Bologna ci sono altri comuni che hanno adottato strategie simili.<sup>23</sup>

Ultimo esempio è il cosiddetto "baratto fiscale": tale strumento è pensato per venire incontro ai cittadini in difficoltà nel pagamento di una tassa locale, l'articolo 24 del decreto legge 133/2014 è una "norma cornice" che lascia ampio spazio alle amministrazioni locali per individuare le forme di partecipazione della cittadinanza attiva, soprattutto se riunita in associazioni, al miglioramento e la cura del proprio paese e città.<sup>24</sup> Tale norma stabilisce che possono usufruire del baratto amministrativo i cittadini maggiorenni, singolarmente o associati in comunità stabili e giuridicamente riconosciute, titolari di una propria distinta posizione tributaria per un importo annuale non inferiore a 300 euro, che abbiano un

---

<sup>22</sup> Tali sconti nel pagamento sono previsti dall'art. 9 del Regolamento Comunale per la disciplina per l'anno 2013 della componente rifiuti del tributo T.A.R.E.S. approvato con delibera PG n. 253212/2013.

<sup>23</sup> Vedi il comune di Lucera (Fg) e il comune di Molfetta (Ba).

<sup>24</sup> Articolo del 5/11/2015 tratto dal giornale Il Sole 24ore.



indicatore ISEE non superiore a 20.000 euro. I cittadini possono prestare lavoro al posto di pagare alcuni tributi, il lavoro prestato deve quindi essere equivalente al valore del tributo. Tale strumento, come detto, è previsto da legge ma spetta ai regolamenti comunali il compito di definire i contenuti delle prestazioni e le modalità con cui quantificare i lavori per il territorio oggetto del baratto. Il sindaco di Ascoli Piceno<sup>25</sup> ha specificato che “il principio da tener presente è che l'intervento del cittadino è sostitutivo di quello del Comune, e che quindi le prestazioni non possono essere di valore superiore alla prestazione che il Comune non fa grazie all'intervento del cittadino”.

Tali esempi mettono in luce concretamente come la gestione autonoma di determinati tributi possa diventare uno strumento di promozione di politiche gestionali per gli enti stessi.

Ulteriore vantaggio è portato dalla semplificazione di alcune procedure e alla riduzione dei costi connessi al prelievo dei tributi locali e alla gestione delle entrate. Il prelievo dei tributi regionali, infatti, non deve più essere raccolto praticamente dallo Stato per poi essere ridistribuito alle varie regioni. Ogni regione si occupa del prelievo e raccolta dei propri tributi. Infine la minore burocratizzazione nella catena di comando più corta comporta meno perdite di informazione dalla base al vertice, aumentando così l'efficienza amministrativa e riducendo i costi.

### **2.3 Svantaggi legati al Federalismo Fiscale**

“ In Italia le riforme tributarie troppo spesso sono state compiute sotto lo stimolo della necessità; considerazioni di bilancio, tumulti di gente affamata hanno contribuito a far sì che si procedesse a nove imposizioni od a sgravi di imposta senza nessun concetto direttivo, senza alcuna norma costante, dimodoché il sistema tributario italiano consiste ora in un ammasso incoerente e bizzarro di norme fiscali oppressive e vessatorie”.<sup>26</sup>

L'introduzione del federalismo fiscale ha comportato o può comportare degli svantaggi.

L'introduzione di alcuni gradi di competizione e l'assegnazione di autonomia risulta positiva solo se i differenziali iniziali non sono troppo elevati. Questo presuppone un'uniformità di efficienza e da un punto di vista tecnico delle regioni. Tale situazione non rispecchia e non rispecchiava, al tempo dell'introduzione del sistema, la situazione italiana. Infatti in casi di differenziali elevati è necessario introdurre interventi di riequilibrio strutturale tra i quali anche interventi di riaccorpamento delle funzioni svolte. Il sistema infatti, va governato in modo da non provocare crisi finanziarie ad un elevato numero di amministrazioni pubbliche.

---

<sup>25</sup> Guido Castelli sindaco di Ascoli Piceno e presidente Ifel.

<sup>26</sup> Luigi Einaudi circa il coordinamento del sistema tributario e della finanza pubblica.

In nazioni con forti differenziali territoriali nella distribuzione del reddito, il federalismo fiscale può indebolire l'azione redistributiva del governo centrale. Inoltre tale azione, se non viene applicata propriamente, può introdurre diseguaglianze nell'offerta di servizi pubblici fino a minare i diritti di cittadinanza. Infatti se la maggior parte delle imposte sono progressive, il rischio che si corre è che lo sforzo fiscale diventi maggiore nelle regioni più povere dove si è costretti ad alzare le aliquote. Per evitare che questo meccanismo incrementi ulteriormente la divaricazione tra regioni si utilizza la redistribuzione. Concetto, come abbiamo visto, in base al quale vi sono dei trasferimenti dalle regioni più ricche a quelle più povere in base al gettito derivante da determinati tributi. Questo però fa allontanare il sistema dalla sua ragion d'essere, diventando così una via di mezzo tra finanza accentrata e quella decentrata.

## CAPITOLO 3

### Potere di imposizione e capacità contributiva

Per il diritto tributario italiano la capacità contributiva è un principio fondamentale. Lo Stato non può infatti imporre imposte relative a fatti che non siano espressione di capacità contributiva e, allo stesso tempo, ciò risulta una garanzia per il contribuente. Lo stesso contribuente, se non in presenza di situazioni che generano capacità contributiva, non può essere soggetto ad alcuna imposizione.

È facile capire, quindi, come la capacità contributiva sia un elemento necessario per esercitare il potere di imposizione. Tale potere è infatti circoscritto dalla Costituzione Italiana da due limiti: un limite formale e un limite sostanziale<sup>27</sup>.

Il limite formale è dato dall'art.23 della Costituzione che recita:

“Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge.”

Tale articolo prevede infatti che le imposte debbano essere stabilite da legge. Tali leggi istitutive possono essere considerate di carattere generico. La definizione delle fattispecie è a discrezione dei singoli enti. Tale articolo richiede infatti che vi sia solo una base legislativa. Non occorre, quindi, che l'imposta sia regolata interamente dalla legge. Tuttavia, affinché la riserva di legge sia rispettata, è necessario un contenuto minimo<sup>28</sup>.

È necessario, inoltre, precisare che il termine “legge” è assunto per indicare non solo la legge statale ordinaria ma ogni atto normativo avente efficacia formale di legge. In aggiunta è stato stabilito che anche la legge regionale soddisfa tale articolo, ovviamente nei limiti costituzionali della potestà legislativa.

Il limite sostanziale fa riferimento all'art. 53 della costituzione, che stabilisce che “tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione – appunto – della loro capacità contributiva”.

Tuttavia bisogna dire che tale principio non è sempre stato presente nello statuto italiano. L'assemblea costituente della commissione dei 75, infatti, non aveva posto nessun limite all'imposizione tributaria, non erano stati stabiliti dei contenuti necessari per le imposte. Tale commissione aveva ritenuto sufficiente il solo principio di uguaglianza dettato dall'art. 3 cost. che recita: “È compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo

---

<sup>27</sup> Cfr., tra i tanti che si esprimono in questi termini, De Mita, “Capacità contributiva”, Torino, 1987

<sup>28</sup> Secondo la giurisprudenza costituzionale, la legge deve stabilire il presupposto, i soggetti passivi e la misura del tributo.

della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese.” Il limite era implicitamente imposto nel “compito” assegnato alla Repubblica di “rimuovere” gli ostacoli per una vita economicamente dignitosa. Pur non parlando propriamente di una rimozione, risultava implicito il concetto per il quale non dovesse essere lo stesso Stato a creare tali ostacoli.

In seguito, alcuni deputati contrari a tale “soluzione” hanno presentato la richiesta di introduzione dell’art. 53 nella seduta del 19 maggio 1947 che prevedeva la necessità dell’inserimento del principio di capacità contributiva nell’ordinamento italiano<sup>29</sup>.

### **3.1. Il principio della capacità contributiva: principio chiave e ruolo**

#### **3.1.1 Una “scatola vuota”**

In seguito all’introduzione di tale principio nell’ordinamento italiano, sono state rivolte svariate critiche circa il significato e ruolo che tale principio dovesse assumere. Si è parlato di “scatola vuota”<sup>30</sup> che potesse essere riempita di qualsiasi contenuto poiché considerato un concetto molto ampio che lasciava troppo spazio alla discrezionalità del legislatore e che, quindi, non poneva realmente nessun tipo di limite all’imposizione tributaria.

Il significato che gli si può assegnare cambia, infatti, se si considera come norma programmatica o come norma precettiva<sup>31</sup>.

Inizialmente si è attribuito a tale concetto la valenza di mera norma programmatica, lasciando così ampio spazio alle critiche circa la genericità del principio anche per l’indeterminatezza del concetto economico da esso richiamato. Infatti la natura programmatica faceva risultare la norma stessa superflua, in quanto considerata ovvia la giurisdizione del legislatore del potere di imporre tributi<sup>32</sup>.

Il prosieguo dell’art. 53 cost. sembra dare maggiori informazioni: “il sistema tributario è improntato a criteri di progressività”. Vediamo come tale precisazione abbia senso visto che le tassazione progressiva può sembrare sicuramente più equa e rispettosa di tale principio rispetto alla tassazione regressiva. Tuttavia sappiamo come non tutte le imposte siano idonee

---

<sup>29</sup> Al riguardo Falsitta, “Riviste di diritto tributario”, 2009, I, 97 e ss.

<sup>30</sup> Giardina, “Le basi teoriche del principio della capacità contributiva”.

<sup>31</sup> Le norme programmatiche nella legislazione italiana indicano solo l’obiettivo da raggiungere, quelle precettive invece indicano un comportamento da seguire.

<sup>32</sup> Ripresa del commento in tema di A. D. Giardini, ne “I concetti fondamentali del diritto tributario”.

a tale sistema, non tutte le tasse possono seguire ed essere imposte in base ad aliquote progressive. Per questo motivo tale precisazione, pur vincolando e limitando la discrezionalità, conduce ad una restrizione minima e non sufficiente.

Si è cercato di creare chiarezza considerando la capacità contributiva come “forza economica”. Giardina nella sua monografia “Le basi teoriche del principio di capacità contributiva” (Milano, 1961) ha sostenuto tale tesi. Sostiene, infatti, che tale accezione “sostrato del concetto di capacità contributiva”, obblighi il legislatore a tener conto “dei limiti espressi dalle risorse economiche delle persone”.

Un decisivo “passo in avanti” è stato fatto nel momento in cui “si precisa che la «capacità contributiva» deve essere qualcosa di obiettivo, legato alla struttura dell’imposta, nel senso che la base imponibile deve essere incorporata nella fattispecie legale come valutazione dell’elemento di ricchezza”<sup>33</sup>. Vi è quindi la risposta ad un’esigenza di razionalità come precetto che il legislatore deve osservare nell’imposizione.

### **3.1.2 Capacità contributiva come ratio dell’imposta e la semplificazione dei concetti.**

Due concetti da chiarire sono riferibili a come la capacità contributiva sia la giustificazione dell’imposizione tributaria ed alla necessità di semplificare i concetti alla base delle imposte.

Se un fatto viene considerato economicamente rilevante, e quindi elemento che incrementa o rappresenta capacità contributiva, può essere assoggettato ad imposta. Qualsiasi attività che concorra a formare patrimonio, reddito, trasferimenti e consumo di ricchezza viene considerata un’attività inerente a un fatto economicamente rilevante<sup>34</sup>. Tuttavia il diritto tributario non può definire gli ambiti tassabili mediante la determinazione di fatti precisi e rigorosi. Si deve sempre far riferimento ad ipotesi concrete circa i comportamenti pratici degli uomini. Ecco, quindi, il collegamento anche alla necessità di rendere comprensibile ai contribuenti, soggetti dell’imposizione, le leggi tributarie e il loro ambito di applicazione. Per questo si parla di semplificazione dei concetti, nel senso di riduzione dei concetti a ipotesi specifiche.

Tale semplificazione però, deve tener conto dell’esigenza di razionalità e della concreta applicabilità: “Naturalmente la semplificazione non deve andare a scapito della razionalità, non deve far perdere di vista lo scopo della legge tributaria; sicché bisogna cercare di temperare le esigenze della razionalità con quelle dell’applicabilità. Un’imposta soltanto rigorosa nelle sue definizioni sarebbe inapplicabile in quanto difficilmente riferibile a fatti

---

<sup>33</sup> De Mita, “Capacità contributiva”, Torino, 1987, 2.

<sup>34</sup> De Mita, “Capacità contributiva”, Torino, 1987, 2.

concreti della vita. Ma una imposta soltanto applicabile, fatta cioè, come non di rado avviene, di casistiche più che di definizioni, farebbe perdere di vista la giustificazione economica del tributo”<sup>35</sup>.

Quindi vi devono essere ipotesi, che rendano il tributo concretamente applicabile, nel senso di concetto generale, ipotesi che rendano l’imposta di fatto imponibile in quanto costituisce la ratio del singolo tributo.

### **3.2 L’irrazionalità nella tecnica legislativa**

L’irrazionalità nella tecnica legislativa italiana è una conseguenza della necessità, appena vista, della coesistenza di casistiche e di un concetto generale. Come visto, nel diritto tributario, non basta la definizione di categorie generali cui, poi, il legislatore possa ricondurre i vari casi. È necessaria la presenza di ipotesi e casistiche. Questo è dovuto anche dall’esigenza che il contribuente sia immediatamente consapevole di quali fatti siano soggetti a tassazione. Banalmente basterebbe l’idea che il contribuente sia consapevole che, per esempio, il reddito da lavoro sia tassabile, o che il possesso di un immobile comporti il pagamento di un’imposta.

Tuttavia l’utilizzo della casistica, pur semplificando il processo dei casi ipotizzati, complica il trattamento dei casi non previsti. I casi previsti, infatti, “condizionano” l’interpretazione del concetto generale in modo da rendere più complesso l’identificazione dei casi non previsti nello stesso concetto generale. Diventa quindi difficile l’individuazione di fatti tassabili oltre a quelli espressamente previsti dalla legge.

È proprio l’esasperazione dell’esigenza di semplificazione nella tecnica legislativa che rischia di rendere irrazionale il tributo stesso. Questo può portare ad un allontanamento della casistica dal presupposto economico alla base dell’imposta stessa.

### **3.3 Capacità contributiva e applicazione delle imposte**

Come visto il principio di capacità contributiva risulta essenziale e presente nella strutturazione e applicazione di un’imposta. Tale principio risulta, appunto, essenziale in quanto esige determinate caratteristiche nell’articolazione dell’imposta oltre a divenire esso stesso principio interpretativo e fondamento della coerenza logica delle imposte.

Il principio di capacità contributiva esige che ci sia un collegamento tra presupposto

---

<sup>35</sup> De Mita “Capacità contributiva”, Torino, 1987, 7.

economico e imposta dovuta. Questo determina l'idoneità a pagare un tributo se vi è effettivamente una connessione reale tra quanto richiesto e il motivo della richiesta. Inoltre garantisce che vi sia una proporzionalità tra il presupposto e l'imposta. Il quantitativo deve essere valutato in base alle "dimensioni" del presupposto stesso. La Corte ha stabilito che quando la legge assume ad oggetto di tassazione un fatto passato ovvero modifica retroattivamente una disciplina esistente, il collegamento effettivo fra capacità contributiva e tassazione può risultare spezzato<sup>36</sup>; il venir meno di tale collegamento deve essere verificato di volta in volta. Tale collegamento, quindi, deve perdurare nel tempo in caso di tassazione retroattiva per richiederne il pagamento. In pratica, al momento del pagamento, bisogna verificare che nel patrimonio del contribuente sussistano le manifestazioni della capacità contributiva verificatesi in passato. Se tale manifestazione perdura allora viene "confermato" il presupposto economico e pertanto il contribuente sarà tenuto al pagamento.

Quindi è tale collegamento che, secondo la Corte<sup>37</sup>, condiziona esclusivamente il riconoscimento dell'idoneità alla obbligazione tributaria ed è il presupposto economico che costituisce fondamento e limite dell'imposizione. Vale a dire causa e misura dell'obbligazione tributaria.

Il principio, inoltre, purché sussista il collegamento suddetto, viene utilizzato come principio interpretativo. "Se un tributo vuol colpire l'occupazione di spazi ed aree pubbliche la tassazione deve corrispondere allo spazio effettivamente occupato, essendo tale occupazione la giustificazione della tassazione". Secondo tale esempio, ripreso dal testo di De Mita "Capacità contributiva", risulta chiaro come il presupposto di legittimità di tale tributo, in base al principio di capacità contributiva, sia determinato dal fatto che lo "spazio effettivamente utilizzato" possa considerarsi un efficace indicatore della forza economica in capo all'occupante e quindi giustificazione della tassazione.

Il principio di capacità contributiva, come detto, è fondamento della coerenza logica delle imposte. Tale principio diventa "controllore" della coerenza nell'articolazione delle imposte. Stabilisce che le varie imposte siano coerenti con il proprio oggetto economico, cioè che non sia collegata, alla stessa imposta, la tassazione di fatti estranei e incoerenti con la propria ragion d'essere. Ogni imposta deve essere caratterizzata per un'unica manifestazione di capacità contributiva<sup>38</sup>.

---

<sup>36</sup> C. Cost. 43/1964 dichiarò incostituzionale la tassazione retroattiva dell'incremento di valore delle aree fabbricabili vendute prima che la legge entrasse in vigore.

<sup>37</sup> C. Cost. 92/1972.

<sup>38</sup> De Mita nel testo "Capacità contributiva", Torino, 1987, 7.

### **3.4 Eccessiva vaghezza delle definizioni legislative sul concetto di minimo vitale e il limite massimo di tassazione**

Il diritto tributario italiano, come visto, lascia grande margine di discrezionalità al legislatore. Tale “libertà” rischia di diventare un’arma a doppio taglio provocando una pressione fiscale, spesso, non sostenibile per i cittadini.

Essendo l’imposizione basata sul principio di capacità contributiva, è previsto dalla legge la definizione di un minimo vitale. Tale locuzione rispecchia una situazione in cui la capacità contributiva non sussiste in quanto le risorse a disposizione del contribuente vengono assorbite dai bisogni essenziali di vita dell’individuo e dei familiari a suo carico. Pertanto tali individui non risultano idonei a concorrere alle spese pubbliche dello stato<sup>39</sup>.

L’onorevole Ruini, in sede di Assemblea Costituente, affermò che non ha capacità contributiva “chi non ha il minimo indispensabile per vivere, e lo stesso principio contiene già in germe l’idea delle limitazioni e delle esenzioni per il fatto che, colui il quale dovrebbe contribuire, non ha capacità contributiva”<sup>40</sup>.

Tuttavia la nozione di minimo vitale è relativa ed elastica<sup>41</sup> ed è lasciata alla discrezionalità del legislatore che stabilisce quali siano i bisogni “essenziali” e le risorse necessarie per una vita dignitosa. La discrezionalità è in parte limitata dei principi costituzionali che garantiscono la dignità della persona. Questo presuppone che nel minimo vitale siano ricompresi i mezzi necessari alla sopravvivenza fisica e anche ad assicurare decoro e dignità al contribuente nella società in cui vive.

Tuttavia è il legislatore, secondo sua discrezione, a stabilire la soglia minima del reddito al di sopra della quale sorge la capacità contributiva<sup>42</sup>. È il legislatore che stabilisce il punto di equilibrio tra le esigenze finanziarie dello Stato e quelle del cittadino. Inoltre la giurisprudenza si astiene dalla determinazione di parametri per limitare tale discrezionalità<sup>43</sup>.

Lo stesso principio di capacità contributiva esprime il limite massimo della tassazione per evitare che vi sia una sottrazione dell’intera ricchezza del singolo contribuente<sup>44</sup>. Nonostante ciò, risulta complesso individuare criteri generali per stabilire la percentuale massima

---

<sup>39</sup> Definizione tratta da: G. Falsitta, “Manuale di diritto tributario – parte generale”, IX, Cedam, 2015, 162.

<sup>40</sup> Cfr. Schiavolin, “Commento all’art. 53 Cost.”, in G. Falsitta (a cura di), Commentario breve alle leggi tributarie, Padova, 2011

<sup>41</sup> Definizione tratta da: G. Falsitta, “Manuale di diritto tributario – parte generale”, IX, Cedam, 2015, 162.

<sup>42</sup> C. Cost. 85/104.

<sup>43</sup> Moschetti, voce “Capacità contributiva”, enciclopedia Treccani.

<sup>44</sup> G. Falsitta, “Giustizia tributaria e tirannia fiscale”, 217.



dell'imponibile. Nel nostro sistema tributario non vi sono delle clausole di salvaguardia per evitare che l'intero reddito sia assorbito dalla tassazione, anche se l'art.28, comma 2, lettera b) della legge 42/2009 stabilisce che: "sia garantita la determinazione periodica del limite massimo della pressione fiscale nonché del suo riparto tra i diversi livelli di governo e sia salvaguardato l'obiettivo di non produrre aumenti della pressione fiscale complessiva anche nel corso della fase transitoria". Tuttavia tali disposizioni non risolvono il problema dell'assorbimento dell'intero reddito dato dal cumulo di tributi erariali e locali. Il limite massimo viene, infatti, stabilito tramite dati statistici e mere fattispecie<sup>45</sup>.

La disciplina ha ricondotto la definizione della soglia massima del prelievo alla tutela del minimo vitale. Tale disciplina stabilisce infatti che l'imposta sui redditi superiori al minimo vitale non possa essere tanto elevata da lasciare al contribuente un residuo inferiore allo stesso minimo. Viene, però, da chiedersi se tale "regola" sia effettivamente "etica", e se quindi sia giusto, seppur si parli di casi estremi, ridurre la situazione di un contribuente, non rientrante nella fascia reddituale corrispondente al minimo vitale, a tale medesima situazione a causa di un'eccessiva imposizione tributaria.

Viene da chiedersi se, data tutta questa discrezionalità lasciata al legislatore, si possa considerare ancora vera l'asserzione dell'economista Antonio De Viti De Marco vissuto tra il 1859 e il 1943:

"Questa verità, ovvia nel bilancio dei privati, trova una apparente eccezione nel bilancio statale, per il quale vige il principio che prima si votano le spese, e poi si provvede alle entrate. Ma questo principio ha un valore meramente formale e di procedura parlamentare. Infatti il bilancio dello Stato, nei paesi moderni a regime rappresentativo, è un derivato dei bilanci privati dei cittadini, con cui si integra (...)".

Un'imposizione eccessiva non può che essere infatti nociva per lo stesso paese, in quanto limita la capacità di spesa dei cittadini oltre a provocare effetti negativi anche alle aziende operanti sul territorio.

Un settore che ha risentito molto della pressione fiscale congiuntamente alla crisi economica è quello dell'artigianato. Tale tesi è sostenuta nei comunicati stampa dell'Associazione territoriale CGIA Mestre. Tale associazione, sempre attenta agli sviluppi del settore, ha stimato una diminuzione delle imprese di 21.780 unità nell'ultimo anno. Sostiene infatti che il numero complessivo delle aziende artigiane presenti in Italia sia sceso sotto quota 1.350.000. Il coordinatore dell'Ufficio studi della CGIA Paolo Zabeo ha spiegato le ragioni di tale crisi:

---

<sup>45</sup> Schiavolin, "Commento all'art. 53 Cost.", in G. Falsitta (a cura di), Commentario breve alle leggi tributarie, Padova, 2011

“La caduta dei consumi delle famiglie e la loro lenta ripresa, l’aumento della pressione fiscale e l’esplosione del costo degli affitti hanno spinto fuori mercato molte attività senza contare che l’avvento delle nuove tecnologie e delle produzioni in serie hanno relegato in posizioni di marginalità molte professioni caratterizzate da un’elevata capacità manuale. Ma oltre al danno economico causato da queste cessazioni, c’è anche un aspetto sociale molto preoccupante da tenere in considerazione. Quando chiude definitivamente la saracinesca una bottega artigiana, la qualità della vita di quel quartiere peggiora notevolmente. C’è meno sicurezza, più degrado e il rischio di un concreto impoverimento del tessuto sociale”.

Secondo i dati dello stesso ufficio coordinato da Zebedeo, la pressione fiscale in Italia nel 2013 si era stabilizzata al 43,3%, ma per le micro imprese il carico fiscale superava abbondantemente il 50%. Con una percentuale del genere diventa ovviamente difficile continuare ad esercitare una medio-piccola attività.

## Conclusioni

Dopo aver analizzato il sistema del Federalismo Fiscale sotto vari punti di vista, si nota come indubbiamente tale sistema sia coerentemente organizzato secondo il suo assetto giuridico per quanto concerne la suddivisione delle competenze tra i vari organi di governo. Come visto, punto focale in tale evoluzione è stata la modifica del Titolo V della Costituzione che ha “ribaltato” l’assetto rispetto alla situazione pre-riforma, equiparando lo Stato alle Regioni. Tuttavia abbiamo visto come vi siano ancora vincoli che non permettono una vera e propria autonomia delle Regioni ed Enti locali.

Inoltre abbiamo visto come l’imposizione di tale sistema comporti degli indubbi vantaggi da un punto di vista gestionale. È chiaro come l’autonomia concessa agli enti locali, se utilizzata con coscienza, possa essere utilizzata anche come strumento di promozione sociale ed economica.

Nonostante da un punto di vista economico gestionale e di assetto giuridico tale sistema risulti più o meno coerente e sicuramente promotore di vantaggi non irrilevanti, abbiamo anche visto come da un punto di vista pratico e applicativo non vi siano leggi che tutelano in pieno il patrimonio del contribuente e che definiscano chiaramente un tetto massimo di tassazione.

Sempre più spesso si legge di situazioni di privati cittadini o aziende con grosse difficoltà nei confronti dell’agenzia delle entrate o del fisco. Cittadini che pur volendo pagare le tasse, non hanno le risorse necessarie per farlo in quanto sfugge al legislatore l’effettivo peso della tassazione complessiva derivante dalla somma dei tributi erariali, dei tributi locali e altro.

Sono rimasta colpita e affascinata dalla scelta del legislatore di porre l’art. 53 della Costituzione nel titolo IV della stessa. Tale titolo è, infatti, denominato “Rapporti politici”. La decisione che ha spinto per tale posizionamento è stata dettata da reminiscenze della cultura romana relative al principio “ubi civitas ibi tributum”. Sottostare al tributo era un onore e un segno della appartenenza del civis romano allo stato. L’onere di finanziare lo Stato ti rendeva parte dello stesso. Il legislatore ha seguito il ragionamento per il quale il finanziamento della politica, appunto, è necessaria per la sopravvivenza dello Stato, in quanto la politica è la condizione essenziale perché lo Stato stesso esista. Tale scelta è stata presa per eliminare l’odio nei confronti delle imposte.

Per quanto affascinante e coinvolgente risulti tale scelta, ritengo che sia facilmente dimenticabile e trascurabile da cittadini schiacciati dalla pressione fiscale.

## **Bibliografia**

BIZIOLI, Federalismo Fiscale estratto dal: DIGESTO delle Discipline privatistiche Sezione Commerciale, UTET giuridica, (sl), 360-379, 2012

BOSI (a cura di), Corso di scienza delle finanze, Il Mulino, 2010

CHATEAU, giugno 2016, Il principio di sussidiarietà [online]. Disponibile su: <  
[http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/it/FTU\\_1.2.2.pdf](http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/it/FTU_1.2.2.pdf)>

COCIANI, 2015, Tributi Regionali [online]. Treccani, diritto online. Disponibile su: <  
[http://www.treccani.it/enciclopedia/tributi-regionali\\_\(Diritto-on-line\)/>](http://www.treccani.it/enciclopedia/tributi-regionali_(Diritto-on-line)/>)

DE MITA, Capacità contributiva, in Digesto, sez.com., II, Torino, 1987

FABBRINI, Università degli studi di Trieste, La teoria del Federalismo fiscale. Gorizia, 26 marzo 2011

SCHIAVOLIN R., Commento all'art. 53 Cost., in G.FALSITTA (a cura di), Commentario breve alle leggi tributarie, Tomo I, Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente, Padova, 2011

### FONTI NORMATIVE RICHIAMATE

L. Cost. 18 ottobre 2001, n.3

L. 5 maggio 2009, n.42

Dlgs. 6 maggio 2011, n.68

Dl. 6 dicembre 2011, n.201

Art. Cost., 23 – 53 – 114 – 117 - 119

## ALTRI MATERIALI CONSULTATI

Comune di Fasano, Incentivi fiscali 2014-2016 per chi vuole aprire nel centro storico attività produttive. Comunicato stampa del 17/06/2014. Disponibile su: < [http://www.comune.fasano.br.it/archivio16\\_comunicati-stampa\\_0\\_944\\_120\\_3.html](http://www.comune.fasano.br.it/archivio16_comunicati-stampa_0_944_120_3.html)>

Comune di Bologna, Agevolazioni per la raccolta differenziata. Regolamento comunale approvato con delibera PG. N. 253212/2013

Meeting Progea, La riforma federalista dello stato Italiano, 11 settembre 2009

ANON., 5 novembre 2015. Lavori utili per uno sconto sulle tasse locali, il “baratto amministrativo” rilancia la cittadinanza attiva. Il Sole 24 ore.