

AUTONOMIA E CENTRALISMO

UN COMMENTO ALLO SCHEMA DI D.LGS. IN MATERIA DI AUTONOMIA DELLE REGIONI A STATUTO ORDINARIO E DELLE PROVINCE

di

Carlo Buratti

*(Professore di Scienza delle finanze
nell'Università di Padova)*

5 gennaio 2011

Uno sguardo d'insieme alla finanza delle regioni¹

[Lo schema di decreto legislativo](#) approvato in prima lettura dal Consiglio dei ministri l'11 ottobre 2010 (in seguito citato, per brevità, come “decreto”) disegna un sistema di entrate regionali complessivamente soddisfacente, ma presenta una serie di problemi riguardo a specifici aspetti dei singoli tributi e alla generale limitazione della pressione tributaria.

A differenza di quanto previsto per le province in questo stesso decreto e per i comuni nello schema di decreto legislativo approvato dal Governo in prima lettura il 4 agosto 2010,² alle regioni viene assegnato un mix di entrate tributarie sufficientemente differenziate e che prevedono un buon grado di manovrabilità. Spettano alle regioni l'Irap fino alla sua eventuale soppressione, l'addizionale regionale all'Irpef, ampiamente modulabile, la compartecipazione all'Iva e una serie di tributi minori che le regioni potranno introdurre in

¹ In questa nota si trascura la parte dello schema di decreto che riguarda i costi e i fabbisogni standard della sanità.

² La nuova fiscalità delle province è legata in misura nettamente prevalente alla motorizzazione e quella dei Comuni agli immobili, cosicché le entrate degli enti locali saranno fortemente condizionate dall'andamento dei rispettivi mercati. Sia l'Imu sui trasferimenti immobiliari che l'Ipt rappresentano infatti una quota rilevante delle entrate dei comuni e, rispettivamente, delle province.

sostituzione delle fonti di entrata sopresse dall'art. 7 del decreto³, nonché l'imposta sul possesso degli autoveicoli e motoveicoli e gli altri tributi minori non esplicitamente soppressi dal decreto. Nel complesso dovrebbe aversi una sufficiente stabilità delle entrate⁴ e una leggera dinamica crescente trainata dall'addizionale Irpef e, in misura minore, dalla compartecipazione Iva. Inoltre, se si esclude la compartecipazione Iva che non ammette alcuna possibilità di manovra da parte delle amministrazioni regionali, tutti gli altri tributi presentano una apprezzabile flessibilità che dovrebbe mettere le regioni in grado di fronteggiare le specifiche esigenze del territorio. Dunque dove stanno i problemi?

I problemi stanno in una norma generale assolutamente contraria ai principi del federalismo fiscale e in una serie di previsioni normative di dubbia efficacia e razionalità concernenti i singoli tributi nonché nell'interazione fra diversi tributi. La norma generale è quasi occultata nel Capo V del decreto, recante "norme finali ed abrogazioni". Ivi l'art. 26, che porta il tranquillizzante titolo "Elementi informativi", dispone⁵ che "l'esercizio dell'autonomia tributaria non può comportare, *da parte di ciascuna regione*⁶, un aumento della pressione fiscale a carico del contribuente", fatti salvi gli automatismi previsti dalla legislazione vigente nel settore sanitario per i casi di squilibrio economico e di applicazione dei Piani di rientro dai deficit sanitari. Tale norma è chiaramente iniqua e irrazionale, e probabilmente anche incostituzionale, perché consente alle regioni che hanno deliberato in passato aliquote elevate di mantenerle, mentre obbliga gli enti che hanno fatto la scelta contraria a non aumentare le aliquote nemmeno quando le mutate esigenze della collettività locale lo richiedano. Inoltre, tale disposizione può restringere severamente, o annullare del tutto, quei gradi di flessibilità che il decreto riconosce riguardo ai singoli tributi. Un rigurgito di centralismo che mal si accorda con lo spirito della legge 42/2009. Certamente la legge delega dispone all'art. 18 che nell'ambito del disegno di legge finanziaria, in coerenza con gli obiettivi e gli interventi previsti dal Dpef, il Governo, previo confronto e valutazione congiunta in sede di Conferenza

3 Si tratta della tassa per l'abilitazione all'esercizio professionale, dell'imposta regionale sulle concessioni statali dei beni del demanio marittimo, dell'imposta regionale sulle concessioni statali per l'occupazione e l'uso dei beni del patrimonio indisponibile, della tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche regionali, delle tasse sulle concessioni regionali, dell'addizionale regionale sui canoni statali per le utenze di acqua pubblica e della compartecipazione all'accisa sulla benzina.

4 Solo l'Irap ha un gettito instabile, ovvero che può variare fortemente da un anno all'altro in conseguenza dell'andamento ciclico dell'economia e di crisi provocate da shock esogeni particolarmente robusti, come la recente crisi finanziaria internazionale. L'Irap, inoltre, è soggetta a un progressivo dimagrimento a causa delle sentenze della magistratura che sottraggono all'imposizione quote crescenti di soggetti passivi.

5 Con il secondo periodo del comma 2.

6 La sottolineatura è dell'autore.

unificata, propone norme di coordinamento dinamico della finanza pubblica, fra cui, “per ciascun livello di governo territoriale, l’obiettivo programmato della pressione fiscale complessiva⁷, nel rispetto dell’autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali”. Ma si tratta di un obiettivo aggregato per il complesso delle regioni e di valenza puramente programmatica, mentre nel decreto il divieto di aumentare la pressione tributaria si applica a ciascun ente apparentemente in modo vincolante.

Si noti che il primo periodo del comma 2 dell’art. 26 è coerente con il dettato della legge 42/2009, in quanto dispone che “in coerenza con quanto stabilito con la decisione di finanza pubblica (...) in materia di limite massimo della pressione fiscale complessiva, la Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica, avvalendosi della Commissione tecnica paritetica per l’attuazione del federalismo fiscale, monitora gli effetti finanziari del presente decreto legislativo al fine di garantire il rispetto del predetto limite e propone al Governo le eventuali misure correttive”. Il secondo periodo del comma 2 dell’art. 26, introdotto all’ultimo momento nello schema di decreto legislativo, risulta quindi incoerente persino con quanto dispone la prima parte del medesimo comma.

Bisogna aggiungere che la disposizione del secondo periodo del comma 2 dell’art. 26 non chiarisce con riferimento a quale anno base dovrebbe essere calcolata la crescita della pressione tributaria. Potrebbe trattarsi dell’anno in cui entra in vigore la riforma oppure dell’ultimo anno per il quale si dispone dei dati utili per calcolare la pressione tributaria⁸; in quest’ultimo caso, se l’amministrazione regionale decidesse di ridurre le aliquote in un determinato anno nel quadro di una certa politica di rilancio dell’economia dopo una fase di stagnazione, non potrebbe più aumentarle! E addirittura, se il mutamento della struttura economica della regione dovesse portare nel tempo alla contrazione di certe basi imponibili e questo si dovesse riflettere in una riduzione, in quel anno, della pressione tributaria, la regione non potrebbe, l’anno dopo, aumentare le aliquote per compensare la contrazione della base imponibile!

La norma è talmente irrazionale e contraria allo spirito della riforma, oltre che ai principi della legge delega, che sarà probabilmente cassata durante l’iter parlamentare e in Conferenza unificata. Nelle pagine seguenti si assumerà che ciò sia avvenuto e si affronteranno i punti critici riguardanti i singoli tributi.

⁷ La sottolineatura è dell’autore.

⁸ Per calcolare la pressione tributaria occorre disporre non solo dei dati definitivi di gettito ma anche del Pil regionale stimato dall’Istat con notevole ritardo rispetto all’anno di riferimento.

Irap

L'Irap costituisce oggi una delle principali entrate delle regioni, fornendo un gettito di circa 35 miliardi di euro. La manovrabilità delle aliquote e la possibilità di introdurre limitate forme di agevolazione ne fanno inoltre un prezioso strumento di *policy* che può essere utilizzato, per esempio, come fa la Regione Toscana, per premiare le imprese che mostrano maggiore attenzione al rispetto dell'ambiente⁹, considerato un *asset* fondamentale per lo sviluppo del turismo.¹⁰

Tuttavia il tributo è assolutamente impopolare e accreditato di gravi guasti al sistema produttivo. Il Governo ha più volte manifestato l'intenzione di sopprimerlo, e tale orientamento è stato ribadito durante la gestazione della legge 42/2009 e del decreto oggetto di questa nota. Ma sopprimere una imposta che fornisce un gettito di 35 miliardi non è facile: bisognerebbe aumentare in misura drastica le aliquote di altri tributi oppure reintrodurre i contributi sanitari o adottare altre misure egualmente impopolari. E' molto probabile che l'Irap continuerà ad esistere ancora per molti anni, seppure con qualche modifica che ne attenui il peso sul sistema produttivo: un esito tutto sommato positivo, se si considera l'importanza del tributo per il bilancio regionale e la sua funzione strumentale rispetto a talune politiche regionali. Riguardo a quest'ultimo punto si noti che il ruolo dell'Irap viene apparentemente potenziato dal decreto, che prevede un ampliamento dei margini di manovra dell'imposta: le amministrazioni regionali possono ridurre l'aliquota fino ad azzerarla qualora lo giudichino opportuno e compatibile con l'equilibrio di bilancio¹¹. Il costo della manovra resta a carico della regione che deve adottare le necessarie misure compensative tagliando la spesa o aumentando altre imposte e tasse. Ovviamente la riduzione delle aliquote è preclusa alle regioni che non abbiano i conti della sanità in equilibrio, per le quali continua a valere la legislazione che dispone l'aumento delle aliquote. Il decreto stabilisce, inoltre, che la regione non può ridurre l'Irap se ha deliberato una aliquota dell'addizionale Irpef che superi di oltre 0,5% l'aliquota base.

La manovrabilità dell'Irap è dunque sottoposta a limiti severi. La riduzione delle aliquote al di sotto del limite previsto dalla legislazione vigente è possibile per le regioni che hanno i conti

⁹ Attraverso la certificazione ambientale.

¹⁰ E' nota l'importanza del turismo nell'economia della regione.

¹¹ La possibilità di ridurre le aliquote Irap fino ad azzerarle era già prevista dall'art. 40 del D.l. 78/2010 per le sole regioni meridionali e insulari e solo per agevolare nuove iniziative produttive.

in regola e non abbiano maggiorato l'addizionale Irpef più dello 0,5% (presumibilmente le regioni più ricche), ma anche per esse l'*azzeramento generale* delle aliquote dell'Irap è di fatto impossibile, perché il recupero di gettito attraverso altre entrate o la compensazione con tagli di spesa sarebbero di dimensioni tali da non risultare accettabili politicamente. E inoltre tale scelta di bilancio si scontrerebbe con il tetto posto alla crescita dell'addizionale Irpef (al massimo +0,5%), per cui le risorse addizionali andrebbero cercate a carico di altri tributi esistenti o da inventare ex novo. L'azzeramento delle aliquote relativamente alle nuove iniziative produttive che si insediano sul territorio sarebbe invece finanziabile dalle regioni più sviluppate¹² e, con qualche difficoltà dovuta alle minori entrate, dalle regioni in ritardo di sviluppo. Analogamente appaiono fattibili gli sgravi Irap a favore delle imprese che assumono nuovi dipendenti a tempo pieno. Tali manovre, purché non siano dirette a favorire determinate categorie di imprese o non discriminino le imprese in base alla residenza, non appaiono in contrasto con il diritto comunitario sugli aiuti di Stato.¹³

La portata della norma è dunque più limitata di quanto potrebbe apparire a prima vista: l'azzeramento generalizzato delle aliquote per l'Irap "privata" è di fatto impossibile¹⁴, mentre la riduzione delle aliquote o l'esenzione Irap per i nuovi insediamenti produttivi, limitata a un certo numero di anni, è possibile, ma è più probabile che venga sfruttata dalle regioni "ricche" che possono più facilmente coprire i costi dello sgravio.¹⁵ Questo potrebbe in teoria dare origine a una concorrenza fiscale negativa per le regioni più deboli, ma è abbastanza improbabile che il divario di imposizione tra una regione e l'altra possa influire in modo significativo sulle scelte di insediamento delle imprese, o sulla loro migrazione.

12 Il costo dello sgravio sarebbe, ovviamente, molto inferiore rispetto all'azzeramento generalizzato delle aliquote.

13 Nelle note sentenze riguardanti le Azzorre e i Paesi Baschi (sentenze 6 settembre 2006 e 11 settembre 2008), la Corte di giustizia europea ha chiarito che la riduzione delle aliquote, sia generalizzata che a favore dei nuovi investimenti, non costituisce aiuto di Stato se la regione dispone di "autonomia istituzionale, procedurale ed economica"; ovvero, se la regione è dotata di autonomia costituzionale e amministrativa e può disporre da sé la riduzione delle aliquote sopportandone l'onere finanziario senza compensazione alcuna da parte dello Stato centrale. Tali condizioni sembrano rispettate nel nuovo contesto di federalismo fiscale in via di approvazione. Va però aggiunto che la sentenza della CGUE dell'11 settembre 2008 attribuisce al giudice nazionale la competenza a verificare che le condizioni di non selettività delle misure siano in effetti rispettate.

14 La facoltà (teorica) di azzerare l'aliquota Irap ha come corollario, forse involontario, il coinvolgimento delle regioni nelle lagnanze del mondo imprenditoriale riguardo all'Irap.

15 Il Governo ritiene che la riduzione delle aliquote fino all'azzeramento possa essere praticata dalle regioni del Mezzogiorno relativamente alle nuove iniziative produttive. Tale facoltà è stata concessa a Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia dall'art. 40 del D.L. 75/2010. La regione Puglia ha già manifestato l'intenzione di procedere su questa strada.

Per concludere l'esame dell'art. 4 del decreto, merita un breve commento il legame instaurato fra le eventuali riduzioni dell'Irap e il livello dell'addizionale Irpef. Vincoli di questa natura esistono anche in altri ordinamenti, ma mirano ad evitare che le amministrazioni scarichino i costi dei servizi pubblici in misura prevalente, o comunque ingiustificata, su soggetti che non votano, violando il principio di responsabilità. Questo succede, per esempio, se dovendo prelevare più risorse per esigenze di bilancio, si va a gravare sulle imprese escludendo i cittadini dalla contribuzione ai maggiori oneri di bilancio; o se si effettua un prelievo eccessivamente sbilanciato sulle imprese. Il comma 3 dell'art. 4 preclude invece lo spostamento dell'onere da chi non vota a chi vota: una misura che forse si sarebbe potuto evitare, visto che la tendenza a non gravare eccessivamente sui cittadini-elettori è innata in ogni amministratore.

Addizionale Irpef

L'addizionale Irpef viene "potenziata", in quanto dovrà compensare, a partire dal 2012¹⁶: a) il mancato gettito della compartecipazione all'accisa sulla benzina (1,7 miliardi), che viene soppressa con restituzione del relativo gettito allo Stato; b) i trasferimenti di parte corrente aventi carattere di generalità e permanenza, che vengono anch'essi soppressi con decorrenza 1° gennaio 2012¹⁷. L'aliquota base, pari oggi allo 0,9%, sarà rideterminata nel rispetto delle succitate esigenze. La relazione tecnica al decreto non fornisce una stima del gettito dell'addizionale Irpef con applicazione dell'aliquota base rideterminata come sopra indicato. Poiché però la Relazione presentata al Parlamento il 30 giugno¹⁸ stima (con riguardo alle sole RSO) in circa 6,4 miliardi i trasferimenti erariali da sopprimere, si può prevedere un gettito post-riforma pari ad almeno 8,1 miliardi¹⁹, ovvero una cifra ben superiore ai 5,3 miliardi di gettito dell'addizionale attuale al netto delle manovre regionali.²⁰ La cifra, ovviamente,

16 Per l'anno 2011 viene confermata la normativa attuale: quindi aliquota base 0,9% ed eventuale maggiorazione fino all'1,4% a discrezione delle amministrazioni regionali.

17 Ai sensi dell'art. 8 del decreto, sono però esclusi dalla soppressione i trasferimenti relativi al fondo perequativo di cui all'art. 3, commi 2 e 3, della legge 549/1995.

18 Ministero dell'economia e delle finanze, *Relazione sul federalismo fiscale*, 30 giugno 2010.

19 6,4 miliardi di trasferimenti soppressi più 1,7 miliardi di mancato gettito della compartecipazione all'accisa sulla benzina.

20 La stima di 5,3 miliardi è fornita dalla Relazione tecnica al decreto. Il gettito dell'addizionale dopo le manovre regionali è invece di circa 7 miliardi. Tutti i dati citati nel testo si riferiscono alle sole regioni a statuto ordinario e all'esercizio 2008.

sarebbe ancora superiore se l'addizionale dovesse continuare a finanziare, in tutto o in parte, le spese cui ora è destinata. Inoltre, l'aliquota base potrà essere maggiorata dello 0,5% fino al 2013, dell'1,1% nel 2014 e del 2,1% a partire dal 2015. L'aliquota potrà anche essere ridotta, con il limite che il gettito dell'addizionale non potrà essere inferiore all'ammontare dei trasferimenti regionali ai comuni, soppressi in attuazione dall'art. 8, comma 1. Lo stesso art. 8 prevede infatti che le mancate entrate comunali siano compensate con gli introiti della compartecipazione all'addizionale regionale.²¹

L'addizionale regionale diventa quindi un prelievo piuttosto robusto che si presta ad essere utilizzato, con l'introduzione di esenzioni, detrazioni e altre agevolazioni, per il perseguimento di varie finalità di *policy*. Il decreto delimita il campo dei possibili interventi regionali stabilendo che le regioni possano disporre con propria legge detrazioni a favore delle famiglie e ulteriori detrazioni per la realizzazione della cosiddetta sussidiarietà orizzontale; in quest'ultimo caso le detrazioni si sostituiscono ad altri strumenti che operano sul lato della spesa: *voucher*, sussidi, buoni servizio, e così via.²² La Relazione illustrativa spiega che in tal modo si semplificano i rapporti tra amministrazione e cittadino perché si evita il prelievo e la successiva erogazione di contributi monetari, *voucher* o altro, in capo agli stessi soggetti. E' indubbiamente vero che le agevolazioni tributarie, fra cui si collocano le detrazioni in oggetto, semplificano il rapporto cittadino-amministrazione e riducono sia i costi amministrativi che i costi di adempimento da parte dei cittadini. Tuttavia la detrazione non può essere l'unico strumento di intervento per le politiche sociali, perché, per la sua stessa natura, è inefficace nei confronti dei cittadini meno abbienti, ovvero proprio di quei soggetti che sono maggiormente bisognosi di tutela. La detrazione è infatti inefficace per i soggetti che non sono tenuti al versamento dell'Irpef²³ (circa 10 milioni di contribuenti a basso reddito su un complesso di 41 milioni²⁴) e per quelli che pur versando l'Irpef presentano il problema dell'incapienza dell'addizionale rispetto alle detrazioni regionali. E' evidente che la

21 La sostituzione dei trasferimenti regionali con la compartecipazione all'addizionale Irpef opera a valere dall'anno 2013.

22 Il testo dell'art. 5, comma 5 testualmente recita: "Le regioni (...) possono (...) disporre, con propria legge, detrazioni dall'addizionale stessa in luogo dell'erogazione di sussidi, voucher, buoni servizio e altre misure di sostegno sociale previste dalla legislazione regionale."

23 L'addizionale regionale si applica sull'imponibile Irpef per tutti quei contribuenti che, al netto delle detrazioni, hanno un debito di imposta maggiore di zero.

24 I dati derivano dalle statistiche relative alle dichiarazioni 2008 (anno di imposta 2007) messe a disposizione dal MEF, Dipartimento delle finanze sul sito www.finanze.gov.it/stat_complete/persone_fisiche/tabelle.htm.

detrazione può aggiungersi ma non sostituirsi ad altri strumenti che operano sul lato della spesa.

Il Governo si è anche preoccupato che l'addizionale non mini la coerenza complessiva del sistema tributario e non contraddica il principio di progressività. A tal fine prevede che le regioni possano applicare aliquote differenziate ma esclusivamente con riferimento agli scaglioni di reddito fissati dalla legge statale. Inoltre, la maggiorazione dell'aliquota base di più dello 0,5% non deve comportare aggravio per i titolari di redditi da lavoro dipendente o pensione rientranti nei primi due scaglioni.

A questo proposito si impongono due osservazioni. La prima è che la struttura dell'addizionale prevista dal decreto altera comunque la progressività del prelievo sui redditi, accrescendola a discrezione delle amministrazioni regionali.²⁵ Contribuiscono a questo risultato sia l'esenzione dei primi due scaglioni di reddito dalle maggiorazioni di aliquote superiori allo 0,5%, sia la possibilità di applicare sugli altri scaglioni maggiorazioni di aliquote via via crescenti fino al limite del 2,1% (una maggiorazione piuttosto pesante). Il decreto elimina alcune evidenti storture dell'attuale addizionale regionale²⁶ ma non assicura la neutralità dell'addizionale rispetto alla progressività del prelievo. Sembra anzi incoraggiare l'aggravio del prelievo su quella ristretta categoria di contribuenti che, per senso civico o per l'impossibilità di evadere, dichiara redditi elevati.²⁷ Antecedentemente all'approvazione della legge 42/2009 era stata proposta una ipotesi di Irpef regionale che attribuiva alle regioni ampia facoltà di modificare le aliquote mantenendo inalterata la progressività del prelievo. Sostanzialmente si trattava di applicare alle aliquote erariali dei moltiplicatori regionali entro limiti fissati dalla legge dello Stato.²⁸ La proposta non trovò buona accoglienza a livello politico e non fu più presa in considerazione nonostante presenti chiari vantaggi rispetto ad altre ipotesi, compresa quella formulata dall'art. 5 del decreto in esame. La seconda osservazione critica riguarda la complessità dell'addizionale proposta dal decreto, che comporterà maggiori costi di adempimento, rispetto all'attuale addizionale Irpef, per i sostituti di imposta e/o i contribuenti. I maggiori problemi deriveranno dalle detrazioni

25 L'ipotesi di riduzione al di sotto dell'aliquota base sembra improbabile, soprattutto se si considera il progressivo alleggerimento dell'Irap provocato sia da modifiche legislative che dalle sentenze della magistratura.

26 Le regioni che applicano aliquote differenziate non sempre fanno riferimento agli scaglioni Irpef. In almeno un caso, inoltre, le aliquote sono applicate per classi di reddito anziché per scaglioni.

27 I contribuenti che dichiarano redditi superiori a 100.000 euro sono meno dell'1%. Vedi www.finanze.gov.it/stat_complete/persona_fisica/tabelle.htm.

28 C. Buratti, *Una proposta di Irpef federale*, Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, n. 2, 2009.

specifiche a favore della famiglia e soprattutto da quelle introdotte per la realizzazione della c.d. sussidiarietà orizzontale. Bisogna attendersi che le regioni delibereranno un ampio ventaglio di agevolazioni difficilmente codificabili e quindi non trattabili con procedure automatiche da parte dei sostituti di imposta. Di qui il probabile aggravio per i contribuenti che vogliano godere delle suddette agevolazioni tributarie, che potrebbero essere richiesti di presentare il modello Unico, integrato per tenere conto della normativa regionale.

Compartecipazione all'Iva

A partire dal 2013 la compartecipazione Iva verrà attribuita alle regioni in conformità al principio di territorialità. Finora la quota del gettito Iva di spettanza delle singole regioni ordinarie è stata determinata in proporzione ai consumi delle famiglie rilevati annualmente dall'Istat, sulla base della considerazione che l'Iva è una imposta il cui onere viene trasferito in avanti e finisce per gravare sui consumatori. La metodologia non tiene però conto dell'evasione che non è uniformemente distribuita sul territorio. Per tale ragione, già negli ultimi mesi del 2003 l'Alta commissione per la definizione dei meccanismi strutturali del federalismo fiscale (ACoFF) aveva proposto di distribuire il gettito in proporzione all'imposta effettivamente pagata dai consumatori nelle diverse regioni.²⁹ A tal fine fu inserito nella dichiarazione Iva il quadro VT³⁰ che rileva l'imposta a debito relativa alle operazioni effettuate nei confronti dei consumatori finali, identificati come soggetti privi di partita Iva. Il quadro VT non rivela comunque tutta l'Iva che resta a carico del territorio perché non tiene conto dell'imposta pagata da soggetti Iva, come le Università, la pubblica amministrazione, le scuole, gli enti di ricerca, ecc., che non possono scalare l'Iva se non marginalmente perché non producono, salvo trascurabili eccezioni, servizi vendibili, e pertanto dovrebbero essere assimilati ai consumatori finali. A questi soggetti è riconducibile circa un terzo dell'Iva versata.

²⁹ ACoFF, *Relazione sull'attività svolta dall'Alta Commissione per la definizione dei meccanismi strutturali del federalismo fiscale*, Roma 2005; pp. 80-81. Per un commento si veda C. Buratti, *Fisco federale. Proposte per l'Italia*, working paper SIEP n. 459, ottobre 2005, www-3.unipv.it/websiep.

³⁰ L'obbligo di indicazione separata delle operazioni effettuate nei confronti dei consumatori finali è stato introdotto dall'art. 2, comma 10, lettera i) della legge n. 350/2003 (L.F. 2004) modificativo dell'art. 33, comma 13 del D.L. n. 269/2003 a valere dalle dichiarazioni di imposta relative all'anno 2004. Il comma 13 così modificato dispone: "Con provvedimento dell'Agenzia delle entrate di approvazione del modello di dichiarazione IVA annuale, per tutti i soggetti passivi di tale imposta, sono definite le modalità di separata indicazione delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate nei confronti dei consumatori finali e di soggetti titolari di partita IVA".

La Relazione illustrativa spiega che dalla disposizione in esame ci si attende una distribuzione interregionale del gettito più equa e un incentivo al controllo dell'evasione da parte delle regioni. Similmente si esprimevano la Relazione al Parlamento del 30 giugno scorso e la Relazione conclusiva della Commissione Vitaletti.³¹ In realtà la modifica proposta del criterio di attribuzione dell'Iva alle regioni non serve né a generare un più stretto controllo dei cittadini sull'amministrazione, né ad ottenere una distribuzione delle risorse più equa, né a stimolare, se non in modo molto marginale, il coinvolgimento delle regioni nella lotta all'evasione. I cittadini non conoscono quanta parte dell'imposta è devoluta alla regione e tanto meno si rendono conto del contributo di ciascuno di essi al finanziamento della spesa regionale. Pertanto non sono in grado di fare il confronto fra prelievo fiscale e benefici della spesa pubblica e di esprimere conseguentemente il loro giudizio sull'amministrazione con il voto o con altri mezzi.³² Inoltre, poiché l'Iva è fonte di finanziamento dei livelli essenziali delle prestazioni (Lep) e poiché i costi standard dei Lep sono coperti al 100% dalla compartecipazione Iva, da una serie di tributi regionali elencati nell'art. 11 del decreto e da quote del fondo perequativo³³, ogni euro in più di gettito della compartecipazione Iva comporta un euro in meno di finanziamento dal fondo perequativo. Pertanto il nuovo criterio di territorializzazione del gettito non porta alcun beneficio alle casse delle regioni virtuose, né induce le regioni meno virtuose ad un maggior controllo dell'evasione. Anche gli incentivi eventualmente previsti per gli enti territoriali che collaborino alla lotta all'evasione non daranno grandi frutti perché le regioni non hanno strumenti idonei ad individuare gli evasori IVA.³⁴ Per raggiungere l'obiettivo di penalizzare le regioni in cui c'è maggiore evasione, raggiungere una più equa distribuzione territoriale delle risorse e incentivare la lotta all'evasione, la perequazione dovrebbe avvenire con riguardo ai *gettiti potenziali*, ovvero a quei gettiti che si otterrebbero se il grado di evasione fosse uguale su tutto il territorio

31 La Commissione Vitaletti così si esprime: “Va tuttavia ribadito che anche in un sistema costruito prevalentemente sulle compartecipazioni è comunque possibile, da diversi punti di vista, stabilire efficaci meccanismi di responsabilizzazione. Ad esempio, strutturando secondo certe modalità (attribuzione del gettito secondo il principio di “effettività”) la compartecipazione all'IVA (...) si instaura di fatto un meccanismo di responsabilizzazione, il cui effetto può costituire una buona garanzia per l'*accountability*”.

32 Oltre al voto nelle elezioni amministrative possono fare ricorso a vari meccanismi di *voice* e *exit*.

33 Il fondo perequativo è alimentato da un'altra quota della compartecipazione Iva. Di fatto, quindi, l'Iva viene ad assumere il ruolo di risorsa marginale per la copertura integrale dei costi standard dei livelli essenziali delle prestazioni.

34 Va ricordato a questo proposito che il contrasto dell'evasione, dell'Iva come delle imposte dirette, si attua soprattutto con l'incrocio dei dati e delle informazioni contenute nelle banche dati a disposizione dell'amministrazione centrale.

nazionale. Ma è chiaro che su questo punto non si troverà mai l'accordo politico. Vi si oppongono l'aleatorietà delle stime e il fatto che la repressione dell'evasione dell'Iva è competenza statale.³⁵

Pertanto l'unica utilità del nuovo criterio di territorializzazione del gettito Iva consiste nel permettere un calcolo più preciso dei flussi interregionali di risorse: un esiguo vantaggio che va posto a confronto con i maggiori oneri di adempimento posti a carico dei soggetti Iva per la compilazione del quadro VT.

Altri tributi regionali

Il decreto dispone la soppressione dal 1° gennaio 2014 della tassa per l'abilitazione all'esercizio professionale, dell'imposta regionale sulle concessioni statali dei beni del demanio marittimo, dell'imposta regionale sulle concessioni statali per l'occupazione e l'uso dei beni del patrimonio indisponibile, delle tasse sulle concessioni regionali, dell'addizionale regionale sui canoni statali per le utenze di acqua pubblica e della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche regionali. Le regioni possono compensare la perdita di gettito aumentando l'aliquota dell'addizionale Irpef, o istituendo nuovi tributi propri con riferimento ai presupposti non assoggettati ad imposizione da parte dello Stato. E' assai probabile che i nuovi tributi regionali replichino quelli statali soppressi dall'art. 7 del decreto in esame. E' meno probabile, invece, l'aumento dell'addizionale Irpef, sia perché questo avrebbe un maggior costo politico (per la maggiore visibilità dell'imposta e per il gravame diretto su gran parte degli elettori) sia perché le regioni in deficit sanitario avrebbero margini di manovra assai scarsi (o nulli) sull'addizionale. Stupisce comunque che, in contrasto con quella che pareva una linea di pensiero consolidata,³⁶ il decreto sopprima una serie di tributi informati al principio del beneficio e proponga di compensare la perdita di gettito con un prelievo che grava su gran parte dei cittadini.

Dal 2012 scomparirà anche la compartecipazione all'accisa sulla benzina con contemporaneo aumento dell'aliquota base dell'addizionale Irpef. Tributi e compartecipazioni regionali non esplicitamente soppressi dal decreto continueranno ad alimentare il bilancio delle regioni. In

³⁵ Di conseguenza, ai più non parrebbe corretto penalizzare le regioni per l'inefficienza dell'amministrazione statale.

³⁶ Secondo la Commissione Vitaletti il nuovo sistema tributario regionale e locale dovrebbe gravare principalmente sulle cose e fare riferimento alle attività degli enti territoriali. Tale impostazione è stata largamente condivisa a livello politico.

particolare, continuerà ad applicarsi la tassa automobilistica, che è oggi una delle principali entrate regionali. Il gettito sarà però eroso dalla compartecipazione provinciale che il decreto prevede come compensazione per la soppressione dei trasferimenti regionali alle province.

Come si è detto sopra, il decreto prevede anche una compartecipazione comunale all'addizionale regionale Irpef. Sia per la compartecipazione provinciale alla tassa automobilistica sia per la compartecipazione comunale all'addizionale Irpef è previsto un fondo sperimentale di riequilibrio da ripartire secondo criteri concordati con le autonomie del territorio. Vengono dunque cancellati dei trasferimenti regionali per reintrodurre di soppiatto altri trasferimenti, perché è chiaro che le compartecipazioni perequante assumeranno in definitiva la natura di trasferimenti. Si tratta di una complicazione apparentemente inutile, ma inevitabile a causa dell'impostazione assai drastica dell'art. 119 Cost. che non prevede alcuna forma di trasferimento, né statale né regionale, a parte i contributi perequativi della capacità fiscale e i contributi specifici erogabili a determinati enti qualora ricorrano le particolari condizioni previste dal comma 5 dell'art. 119.

Le novità fiscali per le province

Il nuovo fisco provinciale appare imperniato in modo netto sulla motorizzazione. Le province mantengono l'imposta sulle assicurazioni Rca acquisendo la possibilità di variare l'aliquota del 2,5% in più e in meno rispetto all'aliquota base pari al 12,5%³⁷. La natura di tributo proprio derivato attribuita dal decreto all'imposta sulle assicurazioni non comporterà alcuna modifica delle modalità di riscossione e versamento dell'imposta, che continuerà ad essere riscossa dalle compagnie di assicurazione e versata alle province nelle quali hanno sede i pubblici registri nei quali sono iscritti i veicoli ovvero, per le macchine agricole, alle province nelle quali risiede l'intestatario della carta di circolazione.³⁸ La provincia di competenza non corrisponde quindi sempre al luogo di residenza del proprietario.

Le Province mantengono anche l'Ipt, con normativa invariata³⁹. Il concessionario del Pra è tenuto a riversare alla tesoreria della provincia nel cui territorio sono state eseguite le formalità di iscrizione o trascrizione del veicolo le somme riscosse a titolo di Ipt, e a

³⁷ E' la medesima aliquota prevista dall'ordinamento vigente, che però non consente alla province alcuna possibilità di manovra dell'imposta.

³⁸ La normativa rilevante è costituita dall'art. 60 del D. Lgs. 446/1997 modificato dal D. Lgs. n. 506/1999 e dal decreto interministeriale del 14 dicembre 1998, n. 457.

³⁹ La normativa è dettata dall'art. 1 del D. Lgs. 506/1999.

trasmettere alla provincia stessa la relativa documentazione. In pratica, nel caso di vendita di veicolo nuovo da parte di un commerciante di auto, l'Ipt viene versata alla provincia di residenza dell'acquirente o alla provincia dove ha sede l'attività dell'acquirente; se, invece, viene ceduto un veicolo usato, l'Ipt viene incassata dalla provincia in cui si trova il commerciante d'auto (sempre che questi si fosse intestato il veicolo); se, infine, la compravendita è fra privati, l'Ipt viene versata alla provincia di residenza del venditore. Quindi, anche per l'Ipt la provincia cui affluisce il gettito può non essere quella di residenza del proprietario. Di fatto, però, le conseguenze sulle entrate provinciali della non coincidenza della residenza del proprietario con il luogo di versamento dell'imposta dovrebbero essere trascurabili sia per l'Ipt che per l'imposta sulle assicurazioni Rca, salvo quanto si dirà in seguito sulle flotte.

Altre due entrate legate alla motorizzazione alimenteranno il bilancio delle province: la compartecipazione all'accisa sulla benzina, la cui aliquota sarà determinata in modo che il gettito corrisponda all'ammontare dei trasferimenti statali soppressi ai sensi dell'art. 14 del decreto in esame, e la compartecipazione alla tassa automobilistica regionale, di cui si è già detto trattando delle finanze regionali.

Il decreto cancella invece, con decorrenza dal 1° gennaio 2012, la compartecipazione all'Irpef e l'addizionale all'accisa sull'energia elettrica: due tributi considerati non omogenei con le competenze provinciali. A tale riguardo è opportuno notare che l'Unione delle province italiane (Upi) ha più volte espresso l'esigenza di partecipare al gettito di un grande tributo nazionale, e in particolare dell'Irpef, per assicurare un minimo di omogeneità nell'andamento dei gettiti dei diversi livelli di governo. Alla luce di quanto si osserverà in seguito riguardo alle tasse sull'auto, sembra che la preoccupazione dell'Upi non sia del tutto fuori luogo. L'addizionale all'accisa sull'energia elettrica, per quanto non direttamente legata alle principali funzioni delle province dà all'ente territoriale un discreto gettito⁴⁰, lascia la facoltà di variare l'aliquota e non comporta rilevanti costi di adempimento. Poteva dunque restare a far parte delle entrate provinciali se fosse prevalsa l'idea di mettere a disposizione delle province un paniere di imposte e tasse differenziate nella prospettiva di un contenimento del rischio di fluttuazioni del gettito. Ma così non è stato.

Per quanto attiene ai tributi minori previsti dal vigente ordinamento, essi restano in vigore senza variazioni (a parte, ovviamente, l'addizionale sui consumi elettrici). La legge 42/2009

40 Nel 2008, nelle RSO, l'addizionale forniva 815 milioni di gettito a fronte di entrate tributarie complessive per 4.428 milioni.

prevede anche l'attribuzione alle province di uno o più tributi di scopo⁴¹: ovvero, tributi minori per quanto riguarda il gettito, ma ugualmente importanti per il ruolo che possono avere nella realizzazione delle politiche pubbliche. Sfortunatamente, il decreto non contiene alcuna disposizione in proposito. Peraltro, nemmeno lo schema di decreto sulle entrate dei comuni, attualmente all'esame della Commissione bicamerale sull'attuazione del federalismo fiscale, fornisce lumi circa i tributi di scopo di competenza comunale. Non è chiaro se il Governo si riservi di intervenire sull'argomento con un successivo decreto o se consideri inopportuno dare attuazione alla puntuale indicazione della legge delega. Nella Relazione illustrativa di entrambi gli schemi di decreto non si fa cenno alla questione.

Quale giudizio complessivo si può esprimere sulla nuova finanza provinciale? Il nuovo assetto tributario presenta certamente un aspetto positivo legato alla maggiore flessibilità di gettito acquisita con la manovrabilità dell'aliquota dell'imposta sulle assicurazioni Rca che – giova ricordarlo – è la principale fonte di gettito per le amministrazioni provinciali. Qualche perplessità sorge invece riguardo alla stabilità e alla dinamica delle entrate. Mentre l'imposta sulle assicurazioni Rca dovrebbe dare, anche in futuro, un gettito leggermente crescente nel tempo a causa della costante lievitazione dei premi assicurativi, l'Ipt manterrà probabilmente un andamento piuttosto instabile dovuto all'andamento del mercato automobilistico, a sua volta legato all'evolversi della congiuntura. L'uso dell'esenzione dall'Ipt quale incentivo alla rottamazione di autoveicoli vecchi e inquinanti e alla loro sostituzione con veicoli nuovi più ecologici ha contribuito ad accentuare le fluttuazioni di gettito.⁴² Se in futuro lo Stato rinunciassse, in ossequio ai principi cardine del federalismo, all'impiego dell'esenzione dall'Ipt quale strumento di incentivazione del mercato automobilistico, l'instabilità del gettito si ridurrebbe, ma non si può fare affidamento sulla maturazione dell'amministrazione centrale che nell'ultimo lustro ha tenuto costantemente un atteggiamento contraddittorio in materia di federalismo fiscale. Il mancato gettito, peraltro, è sempre stato compensato da trasferimenti erariali: una prassi di dubbia legittimità alla luce del disposto costituzionale che legittima soltanto i trasferimenti perequativi e quelli a favore di specifici enti ai sensi dell'art. 119, comma 5.

41 Art. 12, comma 1, lettera e).

42 Più volte la legge dello Stato ha previsto l'esenzione dall'Ipt per l'acquisto di veicoli nuovi e la contemporanea radiazione dal PRA di veicoli vecchi, inquinanti e poco sicuri. La finalità della manovra è apprezzabile visto che l'Italia ha un parco circolante con una età media elevata. Ma l'uso dell'Ipt come strumento di incentivazione è certamente improprio, perché contrasta palesemente con l'autonomia tributaria delle province e con i principi del federalismo fiscale. Alle province sono stati assicurati trasferimenti compensativi della perdita di gettito, ma in tal modo si è ridotta l'autonomia tributaria delle amministrazioni provinciali.

I consumi di benzina sono una ulteriore fonte di preoccupazione perché presentano da anni un trend discendente dovuto sia alla crescente preferenza per le auto a gasolio sia alle sempre più diffuse restrizioni al traffico veicolare privato.⁴³ Lo sviluppo di nuove tecnologie (veicoli elettrici e ibridi) sulla scia delle preoccupazioni ambientalistiche produrrà nel medio-lungo termine una ulteriore forte contrazione dei consumi di benzina per autotrazione. Di conseguenza la compartecipazione all'accisa sulla benzina andrà adeguata annualmente per evitare che le amministrazioni provinciali subiscano una perdita di entrate: ma questo vuol dire che la realizzazione del federalismo non comporterà la cessazione della contrattazione annuale Governo-enti locali sull'ammontare delle risorse necessarie allo svolgimento delle funzioni pubbliche.

Un ultimo rischio connesso alla struttura delle entrate disegnate dal decreto è connesso alla possibilità di concorrenza fiscale fra le diverse province, che potrebbe portare a una distribuzione territoriale del gettito molto disforme e, nel lungo termine, a una contrazione delle entrate. Il problema è generato dalle flotte delle società di autonoleggio (ma in misura minore anche da altre società esercenti ampi parchi macchine), che hanno l'interesse a registrare i propri veicoli nelle province che applicano tariffe minori per l'imposta di trascrizione e/o per l'imposta sulle assicurazioni Rca. I veicoli possono infatti essere registrati al Pra di qualunque provincia nella quale la società abbia una sede principale o secondaria (al limite anche costituita ad hoc). Una provincia potrebbe allora deliberare tariffe minori allo scopo di attrarre le flotte e nel gioco potrebbe inserirsi la regione con uno sgravio della tassa automobilistica. Differenze dell'ordine del 20% o più fra un ente e l'altro, sia per l'Ipt che per l'imposta sulle assicurazioni Rca e per la tassa automobilistica regionale⁴⁴, possono provocare facilmente la migrazione (a puri fini fiscali e amministrativi) delle flotte aziendali e delle aziende di autonoleggio. Qualcosa del genere si è già verificato nel 2005-09, con la riduzione in alcune province dell'Ipt al di sotto del minimo previsto dal D.m. 27 novembre 1998, n. 435⁴⁵ allo scopo precipuo di attirare o mantenere in loco le flotte degli autonoleggi⁴⁶. La

43 Dal 2003 al 2009 i consumi di benzina sono diminuiti del 31,4% e la flessione è continuata nei primi dieci mesi del 2010 con una perdita del 6,3% rispetto al corrispondente periodo dell'anno precedente (Cfr. Ministero dello sviluppo economico, Statistiche dell'energia in http://dgerm.sviluppoeconomico.gov.it/dgerm/consumi_petroli.asp).

44 L'Ipt può essere aumentata entro il limite del 30% della tariffa base fissata a livello nazionale. Tale margine di manovra non è stato rivisto dal decreto in esame. L'imposta sulle assicurazioni Rca ha un margine di variazione in più e in meno pari al 20% (più o meno 2,5% su un'aliquota base del 12,5%). La tassa regionale sul possesso degli autoveicoli può essere variata, a discrezione delle regioni, del 20% in più o in meno della tariffa base.

45 Decreto di attuazione dell'art. 56 del D. Lgs. 446/1997 con cui è stata istituita l'IPT in luogo dell'imposta erariale di trascrizione e dell'addizionale provinciale (APIET).

46 M. Caprino, *Sfida a colpi di tariffe agevolate. Aosta, Firenze e Roma alzano gli sconti per contendersi il*

manovra delle province di Roma, Firenze e Aosta è stata in parte contrastata dal Ministero dell'economia che in una nota del 24 aprile 2009 ha chiarito come le province non possano deliberare tariffe dell'Ipt inferiori alla tariffa minima prevista dal D.m. 27 novembre 1998, n. 435. Il problema, però, non è del tutto risolto perché le province possono tuttora discriminare le corpose maggiorazioni tariffarie consentite dalla normativa in essere⁴⁷ così da favorire certe categorie di aziende. Se si aggiunge che le province hanno anche la facoltà di ridurre l'aliquota dell'imposta sulle assicurazioni Rca, potrebbe riaccendersi l'interesse delle società esercenti flotte di autoveicoli a registrare i veicoli nelle province a più bassa fiscalità. Se il fenomeno dovesse dilagare, l'unica soluzione per contenere la concorrenza fiscale nociva mantenendo al tempo stesso una certa elasticità di gettito per le province consisterebbe probabilmente nell'inibire la facoltà di variare la tariffa Ipt per i veicoli delle flotte, mantenendola per gli altri.

Conclusioni

In conclusione, la struttura del nuovo sistema tributario regionale è ragionevole e sostanzialmente coerente con le indicazioni della letteratura. Tuttavia presenta qualche complicazione inutile riguardo alla compartecipazione Iva (in Germania ripartita in base al pro-capite) e una evidente contraddizione con i principi del federalismo (il blocco della pressione tributaria).

Riguardo alla struttura dell'addizionale Irpef, la facoltà attribuita alle regioni di disporre detrazioni di imposta oltre che maggiorazioni di aliquota è un sicuro e valido riconoscimento di autonomia, largamente condivisibile, ma andrebbe chiarito che le detrazioni sono una forma di agevolazione che *si aggiunge* a quelle operanti sul lato della spesa e che le regioni debbono stabilire quando le prime possono sostituirsi alle seconde senza ledere i diritti dei meno abbienti al godimento dei livelli essenziali delle prestazioni. La facoltà di discriminare le aliquote dell'addizionale per scaglioni di reddito, salvaguardando in ogni caso i primi due scaglioni da inasprimenti eccedenti lo 0,5% dell'imponibile, comporterà quasi sicuramente una accentuazione della progressività del prelievo sui redditi che, se di per sé può essere considerata positiva, nel contesto italiano caratterizzato da una diffusa evasione, comporterà

gettito dei noleggiatori, in www.motori24.ilsole24ore.com/norme-fisco; Verbale della riunione del tavolo tecnico per la fiscalità locale, 4 febbraio 2009, in www.upinet.it/upinet.

⁴⁷ Come già ricordato, la maggiorazione dell'IPT può arrivare al 30% della tariffa base.

una accentuazione del divario di trattamento fiscale tra contribuenti onesti (per scelta o per necessità) ed evasori.

La struttura delle entrate non consentirà comunque una vera concorrenza fiscale fra le regioni: un risultato positivo perché eviterà l'accentuarsi del divario tra regioni più e meno sviluppate. Per quanto riguarda la fiscalità delle province, il prelievo risulta eccessivamente centrato sull'auto, con qualche rischio di instabilità e/o insufficiente dinamica delle entrate. La compartecipazione all'accisa sulla benzina, in particolare, non favorisce le province, visto che il gettito dell'imposta erariale presenta da vari anni un trend decrescente: tendenza che probabilmente proseguirà negli anni futuri. Desta qualche preoccupazione anche la possibilità di concorrenza fiscale per attrarre le flotte degli autonoleggi e di altre aziende.

Si tratta di difetti che, almeno in parte, possono essere agevolmente risolti prima della definitiva approvazione del decreto da parte del Consiglio dei ministri. In ogni caso, il presente decreto presenta un grado di elaborazione decisamente superiore all'analogo decreto sulla fiscalità comunale approvato in prima lettura dal Consiglio dei ministri il 4 agosto 2010, che lascia indefiniti molti aspetti importanti.⁴⁸

48 Cfr. C. Buratti, *Prime valutazioni sulla nuova fiscalità dei Comuni*, Rassegna tributaria, n. 5, 2010.