

FISCO FEDERALE. PROPOSTE PER L'ITALIA

CARLO BURATTI

JEL CLASSIFICATION: H24

KEYWORDS: Federalismo fiscale

FISCO FEDERALE. Proposte per l'Italia

di Carlo Buratti

1. Introduzione

La riforma federale dello Stato richiede una profonda revisione del sistema di finanziamento delle Regioni e degli enti locali in linea con quanto prescritto dal novellato art. 119 Cost. e nel rispetto dei principi sanciti nella parte prima della Costituzione (che non è stata modificata dalla legge costituzionale n. 3/2001), con particolare riferimento al principio di progressività (art. 53 Cost.).

Imposte, tasse e compartecipazioni avranno un peso preponderante nel finanziamento degli enti subcentrali, stante il divieto costituzionale di ricorrere ai trasferimenti statali se non per finalità redistributive: ovvero, perequazione della capacità fiscale (art. 119, comma 3), promozione dello sviluppo economico, della coesione e della solidarietà sociale, rimozione degli squilibri economico-sociali e tutela dell'effettivo esercizio dei diritti della persona¹ (art. 119, comma 5). Peraltro i trasferimenti agli enti periferici sono stati progressivamente ridimensionati negli ultimi anni, per cui la riforma federale non fa altro che proseguire e portare a compimento una tendenza già manifestatasi.

Le risorse finanziarie necessarie per coprire i costi delle funzioni trasferite si aggirano, secondo autorevoli stime riferite all'anno 2002, fra 50 mld (Buglione e Marè 2003) e 61 mld di euro (ISAE 2004). La seconda stima è opera dell'ISAE, che valuta in 112 mld di euro l'ammontare di risorse necessarie per finanziare sia le nuove che le vecchie funzioni oggi finanziate con trasferimenti statali.² In entrambi i casi, come lo stesso Istituto di ricerca avverte, si tratta di valori massimi, corrispondenti all'applicazione più estesa possibile degli articoli 117 e 119 Cost.

Tali costi dovranno essere coperti prevalentemente da imposte e tasse (regionali e locali) e da compartecipazioni ai tributi erariali. Nell'ipotesi di un fondo di perequazione della capacità fiscale orizzontale o pseudo-orizzontale, il gettito dei nuovi tributi e delle compartecipazioni dovrebbe essere pari al costo delle funzioni trasferite meno i fondi stanziati dallo Stato ai sensi del comma 5 dell'art. 119 Cost.³ Nell'ipotesi di un fondo perequativo verticale finanziato interamente da risorse statali, il gettito richiesto dovrebbe essere ulteriormente decurtato delle somme stanziare su detto fondo⁴. Non è quindi possibile stabilire ora, se non in modo molto approssimativo, quali

¹ Nonché per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle funzioni degli enti locali e delle Regioni.

² Nei 112 mld di euro non è compresa la quota IVA di competenza regionale, nonostante i criteri di assegnazione del D.Lgs. n. 56/2000 la facciano assomigliare più a un trasferimento erariale che a una compartecipazione vera e propria. Includendo anche l'IVA, le risorse da reperire (imposte e compartecipazioni) ammonterebbero a 136 mld di euro (ISAE 2004). Per l'anno 2003 le stime sono ulteriormente accresciute (ISAE 2005), raggiungendo 69 mld per il costo delle nuove funzioni e ben 150 mld per il costo delle nuove e vecchie funzioni finanziate con trasferimenti erariali (IVA inclusa).

³ Se si vogliono lasciare inalterate le risorse complessive destinate al funzionamento delle autonomie, questa impostazione è inevitabile. La legge n. 131/2003 (Legge La Loggia) dispone che il trasferimento di funzioni amministrative alle Regioni e alle autonomie locali in applicazione del Titolo V Cost. avvenga a costo zero per il bilancio dello Stato. Taluni commentatori intendono però, implicitamente, le assegnazioni di cui al comma 5 come risorse aggiuntive rispetto alla situazione preesistente.

⁴ Sempre nell'ipotesi di un federalismo a costo zero.

saranno le maggiori entrate tributarie delle amministrazioni periferiche. D'altro canto, questo non impedisce di formulare proposte e osservazioni sulla struttura auspicabile del nuovo sistema tributario regionale e locale.

Stante le attribuzioni di funzioni ai vari livelli di governo disposte dal novellato art. 117 Cost., la maggior parte delle nuove entrate tributarie affluirà alle Regioni; gli enti locali sono infatti interessati solo marginalmente da questo nuovo *round* di decentramento. E' vero che le Regioni dovranno decentrare a loro volta la spesa alle amministrazioni locali in ossequio all'art. 118 Cost., ma questo non fa venire meno la necessità di finanziare integralmente le funzioni attribuite alle Regioni. Successivamente queste dovranno fornire agli enti locali le risorse necessarie a far fronte alle funzioni decentrate: una partita che giocheranno Regioni ed enti locali negli anni a venire e che non darà presumibilmente gli stessi risultati ovunque – così come è successo con l'applicazione delle Legge Bassanini⁵. Saranno, comunque, le Regioni stesse a scegliere le modalità di finanziamento della spesa trasferita. Quello che va però rimarcato ai fini della presente analisi è la necessità di dotare le Regioni di nuove entrate che possano essere, in futuro, compartecipate dalle amministrazioni locali, per evitare un ampio ricorso ai trasferimenti (con i noti difetti della finanza derivata). Contributi regionali potranno essere erogati soltanto in via transitoria, stante il vincolo dell'art. 119 Cost. che prevede unicamente trasferimenti perequativi.⁶ Questo argomento - spesso del tutto ignorato - comporta ricadute non trascurabili sulla scelta dei tributi da assegnare alle Regioni, perché non sono molte le imposte e tasse imputabili correttamente al territorio di Comuni e Province.

Un altro punto che va risolto prima di formulare qualunque proposta di nuova fiscalità riguarda il destino degli attuali tributi regionali e locali, nessuno dei quali, secondo la Corte costituzionale, presenta la natura dei tributi propri previsti dal novellato art. 119 Cost. La Corte ha sentenziato che si tratta di tributi statali⁷, che non possono essere modificati dalle amministrazioni cui il gettito è destinato, se non entro i limiti e nei termini previsti dalla stessa legislazione statale. Si tratta di una sentenza sorprendente, in quanto tributi come l'IRAP e il bollo auto⁸ colpiscono materia imponibile riservata alle Regioni, queste ultime possono variare le aliquote e incidere su altri elementi strutturali del tributo, il gettito è versato direttamente alle amministrazioni interessate, alle quali competono anche l'accertamento e la repressione dell'evasione. Esistono cioè tutti i requisiti *sostanziali* per definire tali forme di prelievo dei tributi locali. La posizione della Corte appare quindi informata ad estrema prudenza, giustificata forse dalla preoccupazione che una sentenza meno conservativa, in assenza dei principi generali di coordinamento del sistema tributario, avrebbe aperto la strada a uno stravolgimento degli attuali tributi regionali e locali e ad una eccessiva articolazione del

⁵ Il finanziamento diretto da parte dello Stato delle funzioni trasferite dalle Regioni agli enti locali è ovviamente improponibile, perché le regioni perderebbero di fatto ogni potere sulle materie trasferite. La leva finanziaria costituisce infatti un mezzo importante - forse il più importante - per garantire la conformità dei comportamenti degli enti locali alla programmazione regionale.

⁶ Visto che le entrate degli enti locali derivanti da tributi e compartecipazioni si distribuiranno in modo difforme rispetto alla spesa trasferita dalle Regioni, sembra assodata la possibilità che queste ultime provvedano a perequare le risorse fra gli enti locali rientranti nella proprio territorio, nonostante l'art. 117 Cost. attribuisca la perequazione finanziaria in via esclusiva allo Stato. Naturalmente, la perequazione regionale dovrebbe limitarsi all'adeguamento delle risorse finanziarie necessarie per lo svolgimento delle funzioni trasferite dalle stesse Regioni.

⁷ Sono tali in quanto sono istituiti e regolati da leggi statali. Questo non è però l'unico criterio per riconoscere ad un tributo la qualifica di tributo statale o regionale/locale.

⁸ Le sentenze della Corte riguardano alcuni tributi regionali, ma è chiaro che gli stessi argomenti valgono anche per i tributi locali.

sistema tributario sul territorio, comportando maggiori costi di adempimento e altre possibili conseguenze negative.

Le sentenze della Corte costituzionale, mentre riconoscono alle imposte e tasse summenzionate la qualifica di tributi statali devoluti, non contengono alcun invito al Governo e al Parlamento per una loro rapida sostituzione con altre forme di prelievo. Implicitamente la Corte afferma quindi la legittimità di tali tributi, ancorché non previsti dalla Carta costituzionale, che cita soltanto i tributi propri e le compartecipazioni; e li ritiene legittimi non solo nel periodo transitorio che necessariamente deve precedere l'attuazione integrale della riforma, ma anche a regime.⁹ La revisione degli attuali tributi, o al limite la loro sostituzione, non è quindi prescritta dal rinnovato art. 119 Cost., ma è una questione di merito: si tratta cioè di valutare se essi abbiano o meno le caratteristiche di un buon tributo locale e se si coordinino efficacemente con i nuovi tributi locali (compartecipazioni incluse).

Si viene quindi al punto cruciale: quali dovrebbero essere le caratteristiche di un buon sistema tributario locale? Chi scrive ritiene che i tributi regionali e locali dovrebbero rispettare i seguenti requisiti:

- a) semplicità di amministrazione, bassi costi di gestione e costi di adempimento limitati per i contribuenti: si tratta di requisiti indispensabili per non rischiare di vanificare i benefici allocativi che ci si attende dal federalismo e per non suscitare resistenze alla riforma federale;
- b) distribuzione del gettito sul territorio relativamente uniforme, in modo da ridurre al minimo l'entità del fondo perequativo e smussare i conflitti interregionali (obiettivo da porsi per il complesso delle entrate tributarie più che per i singoli tributi);
- c) adeguati margini di autonomia per le amministrazioni regionali e locali, con possibilità di incidere sulle aliquote ed eventualmente su altri elementi strutturali del prelievo (detrazioni, esenzioni e altre agevolazioni);
- d) trasparenza del prelievo: il cittadino deve sapere a quale ente va il gettito e quanto paga;
- e) evitare l'eccessiva concentrazione del prelievo su certi cespiti, che può comportare il verificarsi di iniquità nel trattamento di contribuenti con uguale capacità contributiva ma diversa composizione del reddito o del patrimonio;
- f) garantire un legame, ove possibile, con le funzioni svolte dagli enti impositori (principio di correlazione) per rendere i cittadini più consapevoli dei costi dei servizi resi alla collettività;
- g) non comportare significative distorsioni allocative nella produzione e nel consumo né interferire nelle decisioni di insediamento delle imprese e delle professioni;
- h) non dar luogo all'esportazione dell'onere dell'imposta, ovvero quest'ultimo non deve gravare in misura significativa su cittadini di altre giurisdizioni.

Le condizioni c), d), f) e h) garantiscono il rispetto del principio di responsabilità che richiede che i cittadini siano messi in grado di confrontare i costi e i benefici della spesa pubblica locale e di esprimere con il voto, o in altre forme¹⁰, un giudizio sulla gestione della cosa pubblica. Se ciò non si verifica, vengono meno le ragioni stesse del

⁹ Un *escamotage* per rendere compatibili questi tributi con la nuova carta costituzionale consiste nel considerarli compartecipazioni con aliquota del 100%.

¹⁰ Gli altri modi comprendono il voto nei referendum (abbastanza diffusi in qualche paese; per esempio la Svizzera), varie forme di protesta e lo spostamento della residenza e/o dell'attività in altra giurisdizione.

federalismo: diviene infatti impossibile garantire che le scelte delle amministrazioni locali si conformino alle preferenze dei cittadini e che il controllo “ravvicinato” degli elettori sulle amministrazioni contribuisca al contenimento della spesa pubblica.

Il principio di correlazione è parte del meccanismo ma non ha una importanza soverchiante: in particolare, per quanto riguarda i servizi a larga diffusione (sanità e istruzione) cui si connettono ampie esternalità e giudizi di merito, il principio di correlazione stabilisce semplicemente che i costi dei servizi devono essere posti a carico dell'intera collettività (ovvero del bilancio pubblico nel suo complesso). L'accollo integrale dei costi agli stessi beneficiari comporterebbe conseguenze distributive di tipo regressivo e negherebbe l'esistenza stessa delle esternalità e dei bisogni di merito.

Il principio di correlazione – così come inteso dall'Alta Commissione – è intimamente connesso al principio del beneficio e presenta quindi gli stessi limiti di applicazione. Ma esso potrebbe essere inteso in modo diverso e più fruttuoso, come necessità di attribuire alle autonomie locali imposte e tasse che siano suscettibili di essere usate come *strumenti* per l'esercizio delle funzioni attribuite, ovvero come strumenti delle politiche locali e non come mera fonte di finanziamento. In questo saggio si farà talvolta riferimento a questa seconda definizione, che è applicabile a numerose entrate.

Taluni dei requisiti sopra elencati è sufficiente che siano rispettati al margine, cioè per il finanziamento della spesa marginale (aggiuntiva). Più esplicitamente, questo vale per i requisiti c) (manovrabilità delle imposte), d) (trasparenza del prelievo) e f) (principio di correlazione). E' infatti soltanto sulle decisioni incrementali di spesa e prelievo che i cittadini possono essere chiamati ad esprimere la loro preferenze.

I requisiti su elencati sono in parte conflittuali, per cui si tratterà di raggiungere un ragionevole compromesso fra di loro. Un giudizio su un sistema tributario locale può quindi essere espresso solo tenendo conto di tutti gli aspetti.

Nelle pagine seguenti si cercherà di elaborare una proposta di fisco federale che rispetti il più possibile i requisiti summenzionati. A tal fine verranno dapprima analizzate le ipotesi che più frequentemente sono state formulate in sede scientifica e politica per il finanziamento degli enti territoriali dopo la riforma federale. I tributi presi in considerazione sono i seguenti:

per le Regioni:

- compartecipazione all'IVA;
- IRAP o altra imposta sulle imprese;
- accise sugli alcoolici e sui tabacchi;
- compartecipazione, addizionale e sovraimposta all'IRE;
- proventi dei giochi, lotto e lotterie¹¹;
- tasse automobilistiche;
- compartecipazione e addizionale all'accisa sui carburanti per autotrazione;
- addizionale all'accisa sul gas naturale;
- tributi minori in vigore;

per le Province:

- imposta sulle assicurazioni RCA;

¹¹ Sono assimilati a entrate tributarie nel bilancio dello Stato e nelle statistiche dell'amministrazione finanziaria.

- tasse automobilistiche;
- addizionale all'imposta erariale sui consumi di energia elettrica in luoghi diversi dalle abitazioni;
- tassa ambientale (addizionale alla TARSU/TIA);
- compartecipazione, addizionale e sovrimposta all'IRE;
- tributi minori in vigore;

per i Comuni:

- ICI ;
- imposta di registro sugli immobili, limitatamente ai grandi Comuni (e/o alle città metropolitane, ove istituite);
- imposta sostitutiva sui canoni di locazione degli immobili;
- compartecipazione, addizionale e sovrimposta IRE;
- addizionale all'imposta erariale sui consumi di energia elettrica nelle abitazioni;
- TARSU (o, in alternativa, TIA - tariffa per la raccolta e smaltimento dei rifiuti solidi urbani);
- imposta, sulla pubblicità e pubbliche affissioni, TOSAP e altri tributi minori già in vigore;
- altri tributi minori attualmente in vigore.

Per ciascuno di tali tributi verranno esaminati i pro e i contro l'assegnazione ai vari livelli di governo. Due brevi paragrafi saranno dedicati al destino degli attuali tributi delle Regioni e degli enti locali, che alla luce di recenti sentenze della Corte costituzionale devono essere considerati tributi erariali devoluti. Ci si occuperà quindi dei tributi propri in senso stretto che possono essere istituiti con legge regionale e deliberati dagli enti locali, cercando di individuare talune possibili fattispecie imponibili.

Nell'analisi saranno frequentemente richiamate le ipotesi che emergono dai lavori dell'Alta Commissione di studio per la definizione dei meccanismi strutturali del federalismo fiscale (d'ora in poi Alta Commissione) istituita con l'art. 3, comma 1, della legge 27 dicembre 2002, n. 289 (Legge finanziaria 2003). Al momento in cui scriviamo non è ancora nota la Relazione finale dell'Alta Commissione, per cui non esiste una posizione ufficiale delle stessa sulle questioni di merito che verranno affrontate in seguito, ma la grande mole di lavoro svolto finora dalla Commissione, dai due Comitati¹² e dai Gruppi di lavoro¹³ fornisce comunque ampio materiale di riflessione; le linee generali della riforma sono state divulgate in interviste, conferenze e convegni dal prof. Giuseppe Vitaletti, presidente della Commissione, e da altri autorevoli membri della stessa. Un paragrafo sarà espressamente dedicato alle proposte dell'Alta Commissione quali sono note al momento in cui scriviamo (settembre 2005).

Alla fine verrà presentata una proposta che si discosta in vari punti dalle ipotesi prevalenti in seno all'Alta Commissione.

2. IVA

¹² Comitato tecnico-scientifico e Comitato istituzionale.

¹³ I gruppi di lavoro includono anche esperti esterni e funzionari o dirigenti delle amministrazioni statali non facenti parte dell'Alta Commissione né dei due Comitati.

Attualmente le Regioni a statuto ordinario godono di una compartecipazione del 38,55% al gettito IVA riferibile al proprio territorio. Quest'ultimo è stimato imputando alle singole RSO¹⁴ una quota del gettito complessivo IVA (al netto dei versamenti all'UE, alle RSS e Province autonome) proporzionale ai consumi delle famiglie¹⁵ rilevati dall'Istat nella Regione medesima. Le quote di competenza delle singole Regioni vengono poi modificate in funzione perequativa, per cui la compartecipazione IVA finisce per essere, in definitiva, un mero trasferimento statale.

La compartecipazione IVA con le modalità del D.Lgs. n. 56/2000 presenta vari difetti e, in particolare:

- non tiene conto dell'evasione, premiando le Regioni dove questa è più alta e disincentivando qualunque forma di collaborazione all'accertamento da parte delle amministrazioni regionali;
- ignora l'IVA pagata nella Regione dai non soggetti IVA diversi dalle persone fisiche e da soggetti IVA che effettuano operazioni esenti, per i quali l'IVA sugli acquisti non è detraibile (e sono pertanto assimilabili ai consumatori finali);
- non consente alcuna manovrabilità del prelievo e quindi non dà una effettiva autonomia tributaria alle Regioni.

La proposta su cui ha lavorato l'Alta Commissione consiste nel modificare il criterio di riparto del D. Lgs. n. 56/2000, introducendo il riferimento al volume di affari realizzato nei riguardi dei consumatori finali nelle singole Regioni, come risulta dalle dichiarazioni IVA. L'obbligo dell'indicazione separata delle operazioni effettuate nei confronti di 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 recante "Disposizioni urgenti per favorire lo sviluppo e per la correzione dell'andamento dei conti pubblici". Il comma 13 così modificato dispone:

"Con provvedimento del direttore 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". L'obbligo decorre dalle dichiarazioni di imposta relative all'anno 2004.

La proposta dell'Alta Commissione è interessante perché istituisce un forte legame tra IVA pagata sul territorio e risorse regionali, rispetta più scrupolosamente del D. Lgs. 56/2000 il dettato costituzionale che attribuisce alle Regioni compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibili al territorio, e penalizza le aree in cui l'evasione è elevata. Le Regioni potranno essere coinvolte nell'attività di accertamento, seppure marginalmente, collaborando con l'Agenzia delle entrate nella definizione dei programmi di accertamento e delle categorie a rischio evasione. Il riferimento ai dati contabili potrebbe inoltre consentire, in un futuro non molto prossimo, di differenziare per Regione le aliquote delle vendite al dettaglio. Per tale sviluppo è però necessario che la UE modifichi le direttive IVA, che attualmente non consentono di discriminare le aliquote a livello infrastatale, e per il momento non si vedono aperture su questo tema.

¹⁴ L'attribuzione dell'IVA alle RSS e alle Province autonome segue regole diverse fissate dagli statuti e dalla legislazione statale di attuazione.

¹⁵ Media degli ultimi tre anni disponibili.

A questi vantaggi si contrappongono alcuni problemi. In primo luogo, aumentano i *compliance costs*: i soggetti IVA dovranno indicare separatamente le operazioni effettuate nei confronti di consumatori finali e quelli che operano in più Regioni dovranno tenere distinte le vendite effettuate in ciascuna di esse. Le grandi imprese, in genere, provvedono già ad effettuare queste operazioni per finalità di controllo di gestione e quindi non sopporteranno, presumibilmente, costi aggiuntivi; per contro i piccoli operatori saranno assoggettati a un costo (piuttosto modesto) per l'adeguamento del *software*¹⁶. In secondo luogo, esiste il problema dei soggetti IVA che effettuano prevalentemente operazioni esenti e che relativamente a tali operazioni sono assimilabili ai consumatori finali, in quanto non possono detrarre l'IVA sugli acquisti. Si tratta di una categoria assai vasta che comprende le aziende di credito e di assicurazione, le aziende ospedaliere, le cliniche convenzionate, le università e le scuole di ogni ordine e grado purché riconosciute, gli enti di ricerca, gli enti assistenziali, ecc.. Se si vuole attribuire alle singole Regioni il gettito riferibile al territorio, non c'è dubbio che dovrebbe essere considerata anche l'IVA pagata da questi soggetti. Tuttavia l'individuazione di tale gettito è problematica: non è a tal fine utile la disposizione introdotta dall'art. 10 della Legge n. 350/2003, che impone l'indicazione separata delle vendite effettuate a soggetti IVA e a non soggetti IVA¹⁷. Le informazioni necessarie dovrebbero essere acquisite dalla contabilità degli stessi soggetti IVA che effettuano operazioni esenti, con ulteriori difficoltà e crescita dei *compliance costs*.¹⁸ La distribuzione del gettito con e senza l'imposta in oggetto, comporta presumibilmente differenze non marginali, stante il fatto che le operazioni non imponibili sono concentrate soprattutto nelle grandi città (dove si trovano le Università, gli ospedali, ecc.).

Il gettito dell'imposta risulta comunque distribuito fra le Regioni in modo più omogeneo di altri tributi, in particolare dell'IRAP e dell'IRPEF/IRE. Costituisce quindi un buon cespite per il finanziamento delle amministrazioni regionali, purché sia accompagnato da altre entrate che rendano effettiva l'autonomia impositiva delle Regioni e abbiano la necessaria trasparenza, senza la quale non può esserci vera *accountability*. La compartecipazione IVA, infatti, non consente alcuna manovrabilità delle aliquote e non è visibile al cittadino.

Più problematica appare l'attribuzione a livelli inferiori di governo. Crescerebbero i costi di adempimento a causa delle necessità per gli operatori IVA di indicare separatamente le operazioni effettuate in ogni Provincia o Comune. Peggiorerebbe inoltre la distribuzione del gettito, perché i centri commerciali, dove sempre più si concentrano gli acquisti delle famiglie, tendono a dislocarsi nei pressi dei principali nodi viari e alla periferia dei grandi centri urbani, depauperando altre zone. La maldistribuzione del gettito si avrebbe anche con riferimento all'IVA versata da rivendite di giornali, distributori di carburante e rivendite di sali e tabacchi, che secondo l'Alta Commissione potrebbe essere assegnata ai Comuni. Infatti non tutti gli enti hanno la pompa di benzina e il giornalaio, soprattutto nelle zone montane o, comunque, a popolazione sparsa.

¹⁶ Si tratterebbe di inserire in fattura due codici: uno per il tipo di cliente (consumatore finale o soggetto IVA) e un altro per la Regione in cui viene effettuata la vendita.

¹⁷ Infatti, questi operatori appaiono come soggetti IVA, ma l'imposta scaricabile da costoro è esclusivamente quella connessa alla produzione dei prodotti o servizi imponibili ai fini IVA (normalmente una quota minima delle vendite).

¹⁸ Sul tema si vedano i due interventi apparsi sul Sole 24 ore di Convevole (2004) e Rizzardi (2004).

3. IRPEF/IRE¹⁹

L'Irpef è attualmente una imposta erariale condivisa²⁰ da Comuni, Province e Regioni. I Comuni godono di una addizionale (max 0,5%) istituita dal D. Lgs. n. 360/1998 e, dal 2002, di una compartecipazione al gettito nella misura del 4,5% del riscosso in conto competenza derivante dall'attività ordinaria di gestione; compartecipazione poi elevata al 6,5% del gettito dall'art. 31, comma 8 della Legge n. 289/2002 (legge finanziaria 2003). Le somme sono attribuite ai singoli enti in proporzione all'imposta netta versata dai contribuenti con domicilio fiscale negli stessi Comuni, quale risultante dagli ultimi dati disponibili. Il gettito della compartecipazione va a sostituire trasferimenti erariali di pari importo; qualora il gettito della compartecipazione superi l'entità dei trasferimenti erariali, al Comune spetta una somma pari ai trasferimenti soppressi. Le Province dispongono soltanto della compartecipazione nella misura dell'1% del gettito, a valere dal 2003, con le stesse modalità di attribuzione previste per i Comuni (art. 31, comma 8 della L.F. 2003). Le Regioni, infine, dispongono di una addizionale compresa fra lo 0,5% e l'1%²¹ del reddito dichiarato al netto delle deduzioni, a partire dal 1998 (D. Lgs. n. 446/1997, art. 50), poi elevata allo 0,9%-1,4% dall'art. 3 del D. Lgs. n. 56/2000 a valere dall'anno 2000. L'aliquota minima, obbligatoria per tutte le Regioni, di fatto si configura come una compartecipazione, cui si aggiunge la vera addizionale deliberata nella misura massima dello 0,5% dalle singole Regioni.

Le compartecipazioni danno un gettito interessante ed hanno quindi assunto un peso non irrilevante nei bilanci degli enti sub-centrali. Tuttavia non consentono alcuna vera autonomia, né nella fissazione dell'aliquota né nella definizione della base imponibile e della soggettività passiva. Inoltre ogni modifica della struttura dell'imposta sul reddito decisa a livello centrale influisce sul gettito della compartecipazione, cosicché si rende necessario un aggiustamento dell'aliquota per garantire la stabilità delle entrate.

Le addizionali, per contro, consentono maggiore autonomia riguardo alla fissazione dell'aliquota (o delle aliquote) e, in linea di principio, anche riguardo alla determinazione del minimo imponibile (soluzione oggi non consentita alle Regioni e agli enti locali).

Le addizionali in vigore presentano però un inconveniente noto come "trappola della povertà", che nasce sostanzialmente dalla combinazione tra addizionale e detrazioni di imposta. La norma istitutiva introduce infatti una addizionale a carico dei contribuenti tenuti al versamento dell'Irpef ma la commisura al reddito imponibile netto (cioè al netto delle deduzioni consentite) ignorando l'effetto delle detrazioni di imposta sul minimo imponibile. Di conseguenza, i contribuenti che risultano essere sopra il limite imponibile Irpef sono tenuti a pagare l'addizionale su tutto il reddito, salvo che non abbiano diritto a qualche (modesta) deduzione dall'imponibile. Per i contribuenti che si collocano poco sopra il limite imponibile l'aliquota marginale supera abbondantemente il 100% dando origine alla cosiddetta "trappola della povertà". L'inconveniente permane con l'IRE a meno che la *no tax area* sia considerata – come dovrebbe essere –

¹⁹ Nel testo si userà sempre la doppia denominazione Irpef/Ire, in quanto con l'attuazione del secondo modulo della riforma, l'imposta sul reddito avrebbe dovuto assumere la denominazione Ire. Al momento questo cambio di denominazione non è più certo.

²⁰ Nel prosieguo si utilizzerà questa espressione per indicare basi imponibili e/o gettiti condivisi da più livelli di governo attraverso compartecipazioni e/o addizionali e sovrimposte.

²¹ Per il biennio 1998-99 lo stesso D.Lgs. n. 56/2000 fissava l'aliquota nella misura dello 0,5% per tutte le Regioni.

una deduzione dall'imponibile, che riduce il reddito netto. In tal caso, IRE e addizionale avrebbero esattamente lo stesso imponibile. Con la Legge finanziaria 2005, la deduzione per carichi di famiglia è stata sostituita con una deduzione dall'imponibile,²² riducendo pertanto il divario tra base imponibile dell'imposta erariale e delle addizionali.²³ Permane tuttavia il problema della non deducibilità della *no tax area*, ovvero delle deduzioni per la progressività.

Una possibile alternativa per rimuovere la "trappola della povertà" consiste nel sostituire l'addizionale con una sovrimposta, la cui l'aliquota possa essere liberamente fissata dalle amministrazioni locali entro i limiti stabiliti dalla legislazione statale. Questa soluzione, però, presenta tre inconvenienti:

- a) il gettito della sovrimposta è estremamente sensibile a modifiche della struttura dell'Ire decise a livello centrale;
- b) è meno trasparente dell'addizionale, perchè le amministrazioni locali per mantenere inalterato il gettito nel caso di sgravi di aliquota, esenzioni, ecc. decisi a livello centrale, dovranno aumentare l'aliquota della sovrimposta, dando ai propri cittadini messaggi ingannevoli sull'onerosità delle politiche locali e sull'efficienza dell'amministrazione locale; inoltre, a parità di gettito la sovrimposta ha una aliquota decisamente superiore all'addizionale e questo può provocare un effetto (negativo) di illusione finanziaria facendo apparire la pressione tributaria superiore a quella effettiva;
- c) presenta una distribuzione del gettito più sperequata rispetto all'addizionale²⁴.

Lasciando per un momento in sospenso la scelta fra compartecipazione, addizionale o sovrainposta, si ritiene che Comuni, Province e Regioni debbano continuare a condividere l'imposta sul reddito delle persone fisiche anche in futuro, per valori non marginali. La condivisione di almeno un grande tributo nazionale rappresenta un fattore di coesione che evita la possibilità di un andamento del tutto divergente delle fiscalità locale e centrale: in altri termini ci si può attendere una dinamica più omogenea delle entrate dei diversi livelli di governo. La condivisione dell'IRE può essere utile, inoltre, sotto altri profili: quello della lotta all'evasione, della trasparenza del sistema tributario, della responsabilizzazione delle amministrazioni locali e della realizzazione delle politiche locali, purché il prelievo sia articolato in modo opportuno. Del resto, è noto che nei paesi federali l'imposta sul reddito delle persone fisiche costituisce, di norma, un tributo condiviso da più livelli di governo.

Esistono, a questo proposito, tre modelli:

- a) il modello tedesco, che prevede la compartecipazione al gettito dell'imposta sul reddito da parte dei *Lander* e dei Comuni²⁵. Si tratta di un modello che non lascia ai Governi sub-centrali alcuna libertà di manovra dell'imposta e che richiede frequenti aggiustamenti delle aliquote di compartecipazione per aggiustare il prelievo alle mutevoli necessità di spesa dei diversi livelli di governo; è chiaramente un sistema che funziona bene quando si abbia una buona sintonia politica fra amministrazione centrale e periferica; garantisce, inoltre, il

²² Si tratta del secondo modulo della riforma dell'imposta sul reddito.

²³ La circolare dell'Agenzia delle entrate n. 31/E del 6 giugno 2005 conferma che le deduzioni per carichi di famiglia si applicano anche alle addizionali comunali e regionali.

²⁴ Questa osservazione, ovviamente, è importante se e nella misura in cui si ritiene che il federalismo non debba portare ad eccessive differenze territoriali e si crede che la perequazione finanziaria non possa sanare differenze molto ampie dei gettiti per abitante. Allo stato attuale sembra essere questa l'impostazione prevalente a livello politico.

²⁵ Per l'anno 2001 le quote di compartecipazione sono: 42,5% per lo Stato e i *Lander*, 15% per i Comuni.

massimo livello di controllo sulla dimensione e la dinamica delle entrate del settore pubblico e, indirettamente, sulla spesa (una caratteristica che contribuisce al successo delle politiche macroeconomiche);

- b) il modello spagnolo, che prevede la possibilità per le Comunità autonome di variare le aliquote²⁶ e altri elementi strutturali dell'imposta (quali detrazioni ed esenzioni)²⁷ relativamente alla parte di imposta di loro competenza; richiede quindi l'accordo *una tantum* sugli spazi di autonomia finanziaria di ciascun livello di governo, che è poi libero di sfruttarli in risposta alle proprie specifiche esigenze. Il modello spagnolo porta, in sostanza, a due imposizioni quasi autonome sulla stessa base imponibile; massimizza l'autonomia delle Comunità locali (perché, fra l'altro, non sono fissati valori minimi e massimi per la determinazione delle aliquote e delle deduzioni locali) e rende più trasparente il prelievo: nei documenti fiscali (certificati dei sostituti di imposta e modelli di dichiarazione) si può infatti evidenziare la quota di imposta di competenza statale e quella di competenza della Comunità autonoma;
- c) il modello svedese, che prevede, accanto al prelievo statale progressivo, un prelievo degli enti locali *flat rate* con aliquota manovrabile dalle singole amministrazioni, sui redditi da lavoro e assimilati (incluse le pensioni), sui redditi di impresa²⁸ e su quelli di partecipazione (entrate che la legislazione svedese accomuna sotto la generale dizione di "redditi guadagnati"²⁹). La quota di gettito che affluisce agli enti locali è molto rilevante stante l'aliquota locale del 31% e il peso preponderante dei "redditi guadagnati" sull'imponibile complessivo; allo Stato centrale compete, in definitiva, tutta l'imposta sui redditi di capitale e una sorta di sovrimposta progressiva sui "redditi guadagnati"³⁰. La limitazione ai soli redditi da lavoro e di impresa minore (*unincorporated business*) e l'aliquota costante garantiscono una distribuzione territoriale del gettito locale più uniforme di quella dell'imposta erariale e di altre possibili forme di compartecipazione, addizionale o sovrimposta; tale forma di imposizione garantisce inoltre la necessaria trasparenza, perché l'imposta regionale figura distintamente nei documenti fiscali.

²⁶ La legge statale prevede aliquote di *default* denominate "aliquote complementari" nel caso di inerzia deliberativa delle Comunità autonome. Per il 2005 le aliquote applicabili sono le seguenti.

Scaglioni (euro)	Aliquote erariali	Aliquote complementari	Aliquote complessive
0 – 4.080	9,06	5,94	15,0
4.080 – 14.076	15,84	8,16	22,0
14.076 – 26.316	18,68	9,32	28,0
26.316 – 45.900	24,71	12,29	37,0
Oltre 45.900	29,16	15,84	45,0

²⁷ Come per le aliquote, la legge statale prevede valori di *default* da applicarsi in caso di inerzia delle Comunità autonome.

²⁸ Sono esclusi, ovviamente, i redditi delle società di capitali, sottoposti a specifica imposizione.

²⁹ L'imposta statale colpisce anche i redditi da capitale (dividendi, interessi e *capital gains*), ma con aliquota costante del 30%.

³⁰ L'imposta erariale è pari a 200 SEK (29 euro) fino a 219.300 SEK (31.798 euro); oltre tale limite e fino a 360.000 SEK (52.200 euro) si applica l'aliquota del 20%; oltre i 460.000 SEK (66.700 euro) l'aliquota è del 25%. Anche questi dati dimostrano l'importanza dell'imposta locale: quella erariale, di fatto, esiste solo sui redditi superiori a 31.798 euro. I dati si riferiscono al 2001.

Nel caso dell'Italia, che è caratterizzata da forti differenze regionali di ricchezza, sembra opportuno prevedere forme di prelievo legate alla base imponibile (come nei casi spagnolo e svedese), di tipo *flat rate*, che attribuiscono alle Regioni e agli enti locali la possibilità di deliberare le aliquote entro intervalli stabiliti dalla legislazione statale.³¹

La base imponibile potrebbe essere la stessa dell'IRE o più ampia; al limite potrebbe coincidere con il reddito lordo (prima dell'applicazione delle deduzioni e della *no tax area*). Questa seconda soluzione, abbinata a una aliquota locale modesta, presenta alcuni vantaggi:

- ridurrebbe la pressione a favore di un aumento continuo della spesa pubblica locale generata da un ampio numero di contribuenti esenti da IRE e dal prelievo locale sui redditi;
- assegnerebbe esclusivamente allo Stato il compito di perseguire l'equità verticale nella tassazione di contribuenti con diversi livelli di reddito, evitando sovrapposizioni di giudizi di valore che possono portare a risultati discutibili;
- in linea di principio consentirebbe alle Regioni e/o agli enti locali di utilizzare l'imposta per favorire la sussidiarietà orizzontale³², concedendo abbattimenti della base imponibile al verificarsi di certi requisiti; in altri termini, l'ampia base imponibile consentirebbe di introdurre deduzioni (o al limite esenzioni) diverse da quelle previste dalla legislazione statale relativamente all'imposta erariale. Di fatto si avrebbero due imposte sul reddito: una erariale strutturata per tenere conto principalmente della capacità contributiva e degli oneri familiari, e una locale³³ *flat rate* con agevolazioni per la produzione/utilizzo di beni o servizi privati sostitutivi di analoghi beni e servizi pubblici.³⁴

Questa struttura del prelievo locale potrebbe comportare *compliance costs* eccessivi per i sostituti di imposta se si chiedesse a questi ultimi di tenere conto, nella liquidazione dell'imposta locale, delle agevolazioni summenzionate. Per evitare questo inconveniente, piuttosto serio, si può ragionevolmente richiedere ai sostituti soltanto la liquidazione dell'imposta *flat rate* e di quella erariale, con separata annotazione nel CUD dell'ammontare dei due prelievi, statale e locale. Il contribuente che volesse avvalersi delle agevolazioni "locali" dovrebbe presentare la dichiarazione; ciò non comporterebbe un apprezzabile aggravio dei *compliance costs* in quanto già oggi per godere di agevolazioni specifiche bisogna compilare la dichiarazione dei redditi³⁵.

³¹ La fissazione di aliquote minime e massime rientra nell'esercizio del potere di coordinamento statale della finanza pubblica e del sistema tributario, ai sensi dell'art. 117 Cost.

³² Cioè la sostituzione della produzione privata alla produzione pubblica per una serie di beni e servizi di utilità sociale. Il nuovo testo costituzionale (art. 118, comma 4) tutela espressamente la sussidiarietà orizzontale. Vanno quindi individuati gli strumenti più idonei per realizzare il dettato costituzionale.

³³ Con questa espressione si fa riferimento, ovviamente, sia all'imposta regionale che a quelle degli enti locali.

³⁴ In linea di principio, sembrerebbe corretto spostare l'incentivazione della sussidiarietà orizzontale dal livello statale a quello regionale e/o locale, in quanto i servizi pubblici che maggiormente si prestano all'esercizio della sussidiarietà sono o saranno (a riforma completata) offerti a livello regionale e comunale. Altre considerazioni – per esempio legate ai costi amministrativi e ai *compliance costs* sostenuti dai cittadini-contribuenti e dai sostituti di imposta – potrebbero militare a favore della soluzione opposta.

³⁵ Salvo per i lavoratori dipendenti con un solo datore di lavoro, che possono inserire alcune deduzioni o detrazioni di imposta nel CUD.

L'opportunità di utilizzare l'addizionale regionale o locale per incentivare la sussidiarietà orizzontale è però subordinata al livello dell'aliquota dell'addizionale medesima. Chiaramente, perché l'agevolazione sia efficace deve essere di entità non trascurabile e quindi l'aliquota dell'addizionale non dovrebbe essere troppo modesta. In caso contrario, conviene lasciare allo Stato il compito di incentivare la sussidiarietà, attraverso agevolazioni dell'IRE statale. Va aggiunto a questo proposito che ogni riduzione delle aliquote erariali per alimentare le finanze regionali e locali rende meno efficaci le stesse agevolazioni statali. In conclusione, la frammentazione del gettito IRE su ben quattro livelli di governo (Stato, Regioni, Province e Comuni) dovrebbe comportare la limitazione dell'autonomia decisionale degli enti sub-centrali alla determinazione dell'aliquota entro valori prefissati dalla legislazione statale e lasciare esclusivamente allo Stato le scelte inerenti il grado di progressività del tributo e le varie forme di agevolazione (per favorire la sussidiarietà orizzontale e per altre finalità). Se, viceversa, l'IRE fosse condivisa da due soli enti e il governo regionale o locale disponesse di una quota consistente del gettito, si può ipotizzare che a quest'ultimo sia riconosciuta la facoltà di disporre agevolazioni al fine di realizzare la sussidiarietà.

Con la riforma della fiscalità locale, l'attuale compartecipazione di Comuni e Province potrebbe confluire nell'addizionale *flat rate* con una apprezzabile semplificazione e una maggiore trasparenza del prelievo³⁶: infatti, l'ammontare dell'addizionale pagata è palese al contribuente, mentre non lo è la compartecipazione, che non figura in alcun documento fiscale. Applicando questa proposta, si otterrebbe una addizionale con una parte fissa determinata dalla legge statale e una parte variabile deliberata dalle singole amministrazioni locali entro valori massimi previsti dalla legge dello Stato: si avrebbe quindi una forma di prelievo simile a quella di cui oggi dispongono le Regioni.

Questo tributo di natura spuria è efficiente se :

- viene indicato chiaramente nei documenti fiscali l'onere che ricade sul contribuente (trasparenza);
- l'aliquota può essere manovrata dalle amministrazioni regionali e locali entro margini sufficientemente ampi, così da consentire un effettivo adeguamento del prelievo alle esigenze di spesa (rispetto del principio di autonomia).

L'indicazione nei documenti fiscali della quota di IRE – così come di ogni altro tributo compartecipato - di competenza regionale/locale rende percepibile al cittadino l'ammontare complessivo del prelievo locale a suo carico, legato al livello di spesa regionale/locale complessiva, mentre la manovra dell'aliquota rende palese il costo aggiuntivo delle nuove spese pubbliche locali. Entrambi i fattori contribuiscono a rendere più efficace il controllo dei cittadini sugli amministratori e più concreta la responsabilità di questi ultimi verso gli elettori.

Un ampio spazio dell'imposizione sul reddito nella finanza regionale e locale viene talvolta negato a causa della presunta maldistribuzione del gettito sul territorio. In effetti, la distribuzione territoriale del gettito IRPEF è molo diseguale, perché sconta differenze sensibili dei redditi imponibili³⁷ e delle aliquote medie effettive, che

³⁶ Inoltre, il prelievo risulterebbe distribuito in modo più uniforme sul territorio. Infatti, l'addizionale si distribuisce come l'imponibile, mentre la compartecipazione è correlata al gettito dell'imposta netta, che è più sperequato(vedi tabella 1).

³⁷ Il reddito imponibile per abitante dipende, fra l'altro, dal numero di contribuenti sul totale della popolazione residente; quest'ultimo rapporto è influenzato in modo decisivo dal tasso di disoccupazione e dal lavoro nero.

naturalmente sono più alte là dove i redditi sono maggiori. Con riferimento all'anno di imposta 2001 e considerando i contribuenti che hanno versato l'IRPEF (cioè quelli con un debito di imposta superiore a 10,33 euro), il gettito per abitante nella Regione più ricca (Lombardia) è pari a 2,95 volte l'analogo valore della Regione più povera (Calabria); ma il rapporto scende a 2,37 quando si consideri il reddito imponibile per abitante. Quest'ultimo valore non è molto lontano da quello che caratterizza la distribuzione del gettito IVA per abitante, pari a 1,74: in questo caso, però, la Regione con le maggiori entrate pro-capite è l'Emilia-Romagna mentre la Regione meno dotata continua ad essere la Calabria. Le tabelle 1 e 2 danno il dettaglio della distribuzione del gettito per Regione con riferimento all'IRPEF e, rispettivamente, all'IVA.

Si noti ancora che la distribuzione della base imponibile e del gettito IRPEF *per contribuente* è molto più uniforme della distribuzione degli analoghi valori riferiti agli abitanti. Si evidenzia quindi come la “cattiva” distribuzione dell'imposta sul reddito dipenda più che altro dal rapporto contribuenti/popolazione residente, che è influenzato sia dal livello di attività economica che dalla dimensione dell'economia nera.

Tabella 1 – IRPEF – Aliquote medie, imponibile e imposta netta per abitante e per contribuente, per Regione (numeri indice, Italia = 100). Anno di imposta 2001^(a).

Regione	Imponibile per abitante Italia=100	Imposta netta per abitante Italia=100	Aliquota media %	Imponibile per contrib. Italia=100	Imposta netta per contrib. Italia=100
Piemonte	120,8	122,0	20,8	102,9	103,9
Valle d'Aosta	124,7	124,0	20,3	99,8	99,2
Lombardia	133,5	144,5	22,1	113,5	122,9
Trentino-A.A.	119,1	119,8	20,6	102,1	102,7
Veneto	114,8	114,2	20,4	100,4	100,0
Friuli-V.G.	121,2	119,8	20,2	100,1	99,0
Liguria	115,0	115,0	20,4	101,8	101,8
Emilia-Romagna	129,8	132,4	20,9	104,8	106,9
Toscana	113,1	112,0	20,2	99,5	98,5
Umbria	98,8	91,5	18,9	91,8	85,0
Marche	100,9	94,4	19,1	92,2	86,2
Lazio	109,3	117,5	22,0	111,1	119,3
Abruzzo	81,7	73,9	18,5	87,3	78,9
Molise	68,6	59,8	17,8	83,4	72,8
Campania	60,9	55,9	18,8	89,2	81,8
Puglia	65,8	57,6	17,9	81,4	71,2
Basilicata	63,7	54,3	17,4	80,9	68,9
Calabria	56,4	49,0	17,8	81,4	70,7
Sicilia	61,1	55,4	18,5	85,5	77,5
Sardegna	73,1	65,9	18,4	87,6	78,9
<i>Valore Max/Min</i>	<i>2,37</i>	<i>2,95</i>		<i>1,40</i>	<i>1,78</i>
Centro-Nord	120,2	123,9	21,1	105,4	108,6
Mezzogiorno	63,9	57,4	18,3	85,3	76,6
Italia	100,0	100,0	20,4	100,0	100,0

(a) Dati relativi ai contribuenti che hanno versato l'imposta.

Fonte: MEF – Dipartimento per le politiche fiscali, Ufficio per il federalismo fiscale, *Imponibile e imposta IRPEF per comune*, anno di imposta 2001, Roma 2004.

Tabella 2 - IVA per abitante residente per Regione. Anno 2001.

Regione	Popolazione residente al 31.12.01	IVA (milioni di euro)	IVA per abitante (euro)	IVA per abitante Italia = 100
Piemonte	4.296.102	6.792	1.581	114,0
Valle d'Aosta	121.021	208	1.719	123,9
Lombardia	9.184.219	15.455	1.683	121,1
Trentino-Alto Adige	950.500	1.496	1.574	113,4
Veneto	4.571.610	7.710	1.686	121,6
Friuli-Venezia Giulia	1.193.575	1.839	1.540	111,1
Liguria	1.617.170	2.512	1.553	112,0
Emilia-Romagna	4.040.092	7.376	1.826	131,6
Toscana	3.560.737	5.620	1.578	113,8
Umbria	844.686	1.190	1.409	101,5
Marche	1.478.780	2.101	1.421	102,4
Lazio	5.324.651	6.730	1.264	91,1
Abruzzo	1.284.525	1.573	1.225	88,3
Molise	326.398	369	1.131	81,5
Campania	5.787.052	5.722	989	71,3
Puglia	4.087.852	4.106	1.004	72,4
Basilicata	603.018	639	1.060	76,4
Calabria	2.032.792	2.001	984	70,9
Sicilia	5.060.599	5.228	1.033	74,5
Sardegna	1.644.617	1.816	1.104	79,6
<i>Valore max/Minimo</i>			<i>1,74</i>	
Centro-Nord	37.183.142	59.028	1.587	114,4
Sud e isole	20.826.853	21.453	1.030	74,2
Italia	58.009.996	80.483	1.387	100,0

Fonte: elaborazioni su dati MEF.

Le addizionali IRPEF con aliquota standardizzata (uguale per tutti gli enti) presentano evidentemente la stessa distribuzione territoriale della base imponibile IRPEF, ma il gettito effettivo può avere una distribuzione ancora più diseguale a causa delle aliquote maggiorate (a volte con caratteristiche di progressività) deliberate da talune amministrazioni del Centro-Nord. Per contro, l'addizionale avrebbe una distribuzione più uniforme qualora si applicasse anche sui redditi dei soggetti non tenuti al versamento dell'IRPEF, ovvero dei soggetti che si collocano al di sotto del minimo imponibile derivante dall'applicazione delle detrazioni di imposta per spese di produzione del reddito e familiari a carico o, dopo le recenti modifiche, dall'applicazione della *no tax area* e delle deduzioni per carichi familiari. La ristrutturazione del prelievo regionale e locale come sopra indicato consentirebbe pertanto di attenuare alquanto le sperequazioni nella distribuzione territoriale del gettito. E' ovvio, però, che a tale soluzione si potrebbero opporre considerazioni di carattere distributivo (e altre legate all'aggravio – per altro molto leggero – dei *compliance costs*). Le scelte distributive sono sempre condizionate dal contesto politico-sociale, ma in linea di principio non si può negare che l'assoggettamento di tutti i cittadini a un prelievo, seppur molto moderato, contribuisca a rafforzare il senso di appartenenza alla comunità e a calmierare la spesa pubblica. Del resto, un Paese come la

Svezia, che è considerato la patria del *welfare State* e che ha sempre avuto politiche molto rispettose degli aspetti sociali, non trova disdicevole applicare una pesante imposta *flat rate* su tutti i redditi.

L'alternativa rispetto all'addizionale IRPEF/IRE è la sovrimposta, che non pone problemi di tipo distributivo interpersonale, ma che dà un gettito molto sperequato sul territorio. Infatti la sovrimposta si distribuisce esattamente come l'IRPEF/IRE (seconda colonna della tabella 1). Per quanto riguarda le aliquote, si può citare, a titolo esemplificativo, il caso dell'addizionale regionale nella misura minima obbligatoria dello 0,9%: essa potrebbe essere sostituita da una sovrimposta con aliquota del 4,4%³⁸, che darebbe, a livello aggregato, la stessa entrata; la distribuzione del gettito, per la ragione già menzionata, sarebbe però più sfavorevole per le Regioni economicamente più deboli.

4. IRAP

Nonostante la delega fiscale preveda la progressiva eliminazione dell'IRAP, sembra impossibile nell'attuale situazione della finanza pubblica dare piena (e rapida) attuazione alla succitata norma. L'IRAP forniva infatti nel 2002 ben 32,5 miliardi di euro di gettito, saliti a 33,6 miliardi nell'anno seguente nonostante alcune misure di agevolazione del lavoro introdotte con la Legge Finanziaria. Si tratta di entrate rilevanti, che non è facile sostituire con altre imposte, tanto meno nel breve-medio termine. D'altro canto non è nemmeno ipotizzabile un taglio della spesa pubblica di queste dimensioni. Assumeremo quindi che l'imposta, opportunamente modificata, continuerà a costituire, nei prossimi anni, una fonte importante di finanziamento delle Regioni. Dell'ipotesi di bocciatura dell'imposta da parte della Corte di giustizia UE³⁹ ci si occuperà brevemente alla fine del paragrafo.

Non si entra qui nel merito dell'imposta, ovvero se essa sia una buona o una cattiva imposta. Basti qui osservare che l'imposta esiste ormai da diversi anni e i contribuenti si sono assuefatti a questo prelievo (ovvero hanno imparato a gestirlo), pur considerandolo spesso iniquo. E' utile, invece, cercare di chiarire quali possono essere gli impatti delle modifiche proposte dal Governo e da altre fonti.

a) Progressiva eliminazione del costo del lavoro dalla base imponibile IRAP. E' l'ipotesi su cui sembra convergere il Governo (Vegas e Vitaletti 2005). Ci si attendono benefici per l'occupazione e un miglioramento della competitività delle imprese. Il provvedimento agevolerebbe in misura diversa le aziende, a seconda della composizione del valore aggiunto aziendale. In linea di massima, il settore dei servizi dovrebbe essere quello maggiormente agevolato (assumendo che la P.A. sia esclusa dall'agevolazione). L'esclusione del costo del lavoro dalla base imponibile può, però, accelerare l'uscita completa del lavoro autonomo dall'ambito di applicazione

³⁸ Stima di Franca Moro (SVIMEZ) per l'Alta Commissione. L'Alta Commissione ha lavorato anche sull'ipotesi di una sovrimposta applicata soltanto ai primi tre scaglioni dell'imposta erariale modificata nelle aliquote, con una riduzione di un punto per i primi tre scaglioni e l'aumento di un punto per l'ultimo scaglione. In questo caso l'aliquota di equilibrio della sovrimposta è del 5,5% per le Regioni e del 2,5% per i Comuni.

³⁹ Sull'IRAP pende la spada di Damocle del giudizio della Corte di giustizia europea, che tuttavia dovrebbe risolversi con l'assoluzione dell'Italia dall'accusa di avere introdotto una duplicazione dell'IVA. Infatti, l'IRAP si presenta, sotto diversi aspetti, diversa dall'IVA: le differenze riguardano, in particolare, il trattamento delle importazioni e delle esportazioni, l'assoggettamento ad imposta degli interessi passivi, le modalità di liquidazione e pagamento, l'interferenza negli scambi (Osculati 2005).

dell'imposta, ad opera delle Commissioni tributarie o, magari, della Corte costituzionale. Inoltre, dal punto di vista dell'accettabilità politica, sembra difficile giustificare l'esclusione del costo del lavoro dalla base imponibile e non quella degli interessi passivi, anche se da tempo le organizzazioni imprenditoriali premono per una riduzione del costo del lavoro. La possibilità che si verifichino effetti indotti non favorevoli, differiti nel tempo, non dovrebbe essere trascurata.

La ripartizione del gettito IRAP fra le Regioni avviene oggi principalmente in proporzione alle retribuzioni corrisposte (per le banche in base ai depositi; per le assicurazioni in base ai premi versati). La riduzione del peso del costo del lavoro nella base imponibile IRAP indebolirebbe la *ratio* per una imputazione territoriale basata principalmente sulle retribuzioni corrisposte al personale occupato nelle singole regioni, senza che si possa facilmente individuare un criterio alternativo.

Ovviamente, le osservazioni formulate sopra vanno ridimensionate se lo sgravio del costo del lavoro è circoscritto a casi particolari (per esempio, le nuove assunzioni nell'industria).

- b) Esclusione delle spese per investimenti nella ricerca & sviluppo dalla base imponibile.

E' utile per favorire il rinnovo tecnologico e la competitività delle imprese italiane. Non comporta gli inconvenienti indicati sub a). E' inoltre compatibile con la normativa europea, purchè l'agevolazione sia concessa a tutte le imprese.

- c) Esclusione del lavoro autonomo e delle piccole imprese dalla base imponibile.

Può portare a un progressivo allargamento dell'area di esclusione dalla base imponibile. Soprattutto, se si parte con l'esclusione del lavoro autonomo, ci si deve attendere richieste di esclusione per gli artigiani e le piccole imprese in genere, con il presumibile avallo delle Commissioni tributarie (o almeno di alcune di esse). Vanno valutati gli effetti sulla distribuzione territoriale del gettito, in quanto le piccole imprese sono concentrate in certe aree del Paese.

- d) Introduzione di una deduzione uguale per tutti i contribuenti (Ipotesi SECIT, che assume la deduzione pari a 10.000 euro)⁴⁰.

E' la soluzione più semplice ed efficace. Non crea discriminazioni fra settori produttivi e/o categorie di imprese. Non genera il rischio che si crei una corsa all'esenzione da parte di altre categorie di contribuenti. Non è incompatibile con l'eventuale esenzione delle spese per la ricerca e sviluppo.

- e) Allargamento della base imponibile con l'inclusione degli ammortamenti, riduzione proporzionale delle aliquote e agevolazione dei nuovi investimenti.

Questa proposta che è stata presentata come un mezzo per ridare equità al prelievo (Convenevole 2005), in realtà, comporterebbe un sensibile aggravio per le aziende ad alta intensità di capitale, fra le quali ci sono i produttori di energia elettrica, acciaio e altri *inputs* produttivi. La modifica della base imponibile IRAP comporterebbe quindi un peggioramento della competitività del sistema produttivo italiano e contrasta fortemente con le aspettative degli industriali (Il Sole 24 Ore, 2005) (cosicché diventa assai improbabile l'adozione di un provvedimento siffatto). La deducibilità (totale o parziale) dei nuovi investimenti dalla base imponibile IRAP (Convenevole 2005) non sembra possa essere un correttivo sufficiente. Essa, per contro, presenta l'inconveniente

⁴⁰ Maria Pia Monteduro (2003).

di far assomigliare maggiormente l'IRAP all'IVA, e ripropone quindi in termini aggravati la questione della legittimità dell'imposta rispetto al diritto comunitario.

Comunque sia, la struttura dell'imposta è da tempo materia di contrattazione fra le forze politiche e fra Governo e organizzazioni imprenditoriali (Confindustria in primis) ed è destinata a trovare un assetto, almeno provvisorio, con la Legge finanziaria 2006. La bozza di Legge finanziaria prevede sgravi di (circa) 4 mld l'anno per tre anni e li concentra sul costo del lavoro, favorendo in particolare le nuove assunzioni. Non sembra quindi esserci molto spazio per esercizi di carattere accademico.

Una questione aperta su cui si può incidere maggiormente, riguarda il livello, o i livelli, di governo cui dovrebbe essere attribuito il gettito dell'IRAP. Attualmente quest'ultimo affluisce interamente alle Regioni, senza vincolo di destinazione. Il fatto, però, che la spesa regionale sia prevalentemente indirizzata alla sanità ha fatto sorgere in taluni (Vitaletti 2005) forti perplessità sulla congruità dell'IRAP come fonte di finanziamento: si obietta che una imposta sulle imprese non è il mezzo ideale per finanziare una spesa di consumo (la sanità). Si aggiunge che poco o nulla cambierà con la completa attuazione della riforma costituzionale (inclusa la c.d. *devolution*), perché sanità e istruzione (due servizi pubblici destinati alle persone fisiche) continueranno ad assorbire la grande maggioranza delle risorse regionali.

In realtà, l'argomento è assai debole. In primo luogo perché le spese per la sanità e l'istruzione contribuiscono alla costruzione del capitale umano, che viene utilizzato dalle imprese. L'interesse delle imprese in questo campo è evidente ove si consideri l'evoluzione storica delle assicurazioni sociali, che ha visto i primi esempi introdotti proprio allo scopo di consentire la "manutenzione" del capitale umano, e il consolidarsi del ruolo delle imprese attraverso il versamento di una quota più o meno rilevante dei contributi sociali. Bisogna, a questo proposito, ricordare che prima dell'IRAP le aziende pagavano rilevanti contributi sanitari e che il passaggio da questi ultimi all'imposizione non è stato giustificato tanto dalla "irresponsabilità" delle imprese riguardo a tale tipo di intervento, quanto dall'incidenza dei contributi sul costo del lavoro che danneggiava l'occupazione. In secondo luogo, la tesi della non imponibilità delle imprese per il finanziamento della sanità ignora il ruolo importante che i processi produttivi hanno nella generazione della morbilità: basti pensare all'ampia classe delle malattie professionali e ai notevoli danni alla salute generati dall'inquinamento. In terzo luogo, in assenza di un preciso vincolo di destinazione non è possibile tracciare una corrispondenza tra singoli tributi e specifiche spese: per il principio unanimemente condiviso della unicità del bilancio, il complesso delle entrate finanzia il complesso delle spese. L'IRAP, opportunamente rivista e ridotta nel gettito, potrà quindi continuare ad alimentare i bilanci regionali; sempre che – ovviamente – la Corte di giustizia europea non la dichiari illegittima.

E' stata formulata in seno all'Alta Commissione l'ipotesi di una condivisione del gettito dell'IRAP fra Stato e Regioni, tendenzialmente in misura paritaria. In altri termini, le Regioni avrebbero una compartecipazione del 50% circa in luogo della attuale devoluzione completa del gettito. L'ipotesi potrebbe essere utile per ridurre le disparità nella distribuzione territoriale delle entrate, visto che l'IRAP fornisce un gettito per abitante molto più elevato nelle Regioni economicamente più evolute (tabella 3); sempre che – si intende – la perdita di gettito sia sanata con altri tributi (come l'IVA) distribuiti più uniformemente sul territorio. In questo modo si ridurrebbero il ruolo e le difficoltà della perequazione.

Questa operazione appare però, a ben vedere, non necessaria e inopportuna. Da un lato, è già in corso un processo di riduzione dell'imponibile IRAP, che sicuramente proseguirà negli anni prossimi, stante le pressioni degli industriali e le promesse elargite dalle forze politiche di maggioranza e di minoranza. Dall'altro lato, l'IRAP è oggi uno dei capisaldi dell'autonomia tributaria regionale, in quanto consente alle Regioni di manovrare sia le aliquote che le esenzioni e le agevolazioni, e le amministrazioni regionali si sono avvalse ampiamente di questa facoltà. Tale autonomia sarà già in parte lesa dalla progressiva erosione della base imponibile IRAP compensata probabilmente da una maggiorazione dell'aliquota di compartecipazione IVA (sulla determinazione della quale le Regioni non hanno alcuna possibilità di incidere); la condivisione con lo Stato del gettito IRAP aggraverebbe di molto il problema.

Tabella 3 – IRAP per abitante per Regione con applicazione dell'aliquota base (in euro). Anno 2001.

Regioni	IRAP settore privato per abitante	IRAP settore pubblico per abitante	IRAP totale per abitante	N. indici RSO = 100 RSS = 100
Piemonte	486	122	608	109,4
Lombardia	700	108	808	145,3
Veneto	512	116	628	112,9
Liguria	348	172	520	93,5
Emilia-Romagna	550	126	676	121,6
Toscana	426	150	576	103,6
Umbria	312	158	470	84,5
Marche	372	126	498	89,6
Lazio	452	194	646	116,2
Abruzzo	270	138	408	73,4
Molise	174	156	330	59,4
Campania	162	128	290	52,2
Puglia	162	122	284	51,1
Basilicata	168	168	336	60,4
Calabria	112	142	254	45,7
<i>Media RSO</i>	<i>422</i>	<i>134</i>	<i>556</i>	<i>100,0</i>
<i>Valore max/Minimo</i>			<i>3,2</i>	
Valle d'Aosta	410	242	652	163,8
Trentino-Alto Adige	484	206	690	173,4
Friuli-Venezia Giulia	456	156	612	153,8
Sicilia	146	146	292	73,4
Sardegna	192	178	370	93,8
<i>Media RSS</i>	<i>236</i>	<i>162</i>	<i>398</i>	<i>100,0</i>
<i>Valore max/Minimo</i>			<i>2,4</i>	

Fonte: Elaborazioni su dati provvisori MEF-DPF.

Non si può ignorare, infine, che tale soluzione comporterebbe un aggravio dei *compliance costs* e finirebbe per accrescere l'ostilità verso una imposta già molto impopolare.

Sempre con riferimento agli enti beneficiari, l'ipotesi di una *compartecipazione comunale e/o provinciale* può essere valutata, ma non sembra di agevole realizzazione, né sembra che dia consistenti vantaggi su altre possibili alternative.

Circa le difficoltà tecniche, si ricorda l'esito infelice della recente esperienza che ha portato alla soppressione delle addizionali e compartecipazioni IRAP istituite con il D. Lgs. n. 446/1997 a favore dei Comuni e delle Province⁴¹. Oggi la situazione non è molto cambiata. E' vero che oggi i sostituti di imposta provvedono al calcolo e al versamento dell'addizionale comunale IRPEF. Dispongono quindi delle retribuzioni per Comune di residenza del lavoratore e potrebbero facilmente determinare le retribuzioni lorde (comprenditive di oneri sociali e accantonamenti TFR) per Comune. Ma ai fini dell'IRAP bisognerebbe imputare le retribuzioni lorde al Comune dove il lavoratore presta la sua attività, non a quello di residenza. Le imprese sarebbero quindi obbligate ad effettuare una doppia imputazione - al luogo di residenza e al luogo di lavoro - con un aggravio di costi che sembra ingiustificabile, visto che le dotazioni finanziarie di Comuni (e Province) possono essere aumentate, se si vuole, in altro modo con minori difficoltà: per esempio modificando le aliquote delle compartecipazioni e addizionali IRPEF/IRE.

La compartecipazione IRAP richiede poi che i dati sui depositi bancari e i premi di assicurazione, che sono utilizzati per la regionalizzazione dell'imposta, possano essere resi disponibili per Comune e/o Provincia. Entrambe le operazioni non sembrano impossibili, ma anch'esse comportano un aggravio di costi per il sistema delle imprese.

Anche quando fossero risolti tutti i problemi tecnici, ci sono buone ragioni per non introdurre la compartecipazione. In primo luogo, sembra paradossale attribuire ai Comuni e alle Province una risorsa tributaria "ad esaurimento" secondo le intenzioni del Governo. In altri termini, non sembra giustificato affrontare i problemi tecnici della compartecipazione comunale e provinciale per una imposta che potrebbe essere azzerata o sostanzialmente ridotta nel suo ammontare nel giro di qualche anno.

Contro l'ipotesi della compartecipazione milita anche la forte sperequazione della distribuzione del gettito sul territorio. E' noto che il gettito è mal distribuito fra le Regioni; lo sarebbe ancora di più fra gli enti locali: quelli che hanno la fortuna di avere su proprio territorio una grossa fabbrica o importanti uffici pubblici otterrebbero un gettito molto rilevante, gli insediamenti residenziali e quelli agricoli un gettito molto scarso.

Il Gruppo di lavoro IRAP istituito presso l'Alta Commissione ha anche valutato l'opportunità di rivedere i criteri di imputazione del gettito al territorio. Questi fanno oggi riferimento al personale addetto alle varie unità produttive, con l'eccezione delle imprese bancarie e assicurative per le quali si utilizzano i depositi e, rispettivamente, i premi di assicurazione. Per alcuni settori produttivi, questo comporta la concentrazione del gettito là dove si trovano le sedi legali e amministrative (perché ivi si trova

⁴¹ La compartecipazione aveva lo scopo di compensare gli enti locali per la perdita dell'ICIAP, abolita dallo stesso D. Lgs. n. 446/1997, e di finanziare le funzioni delegate dalla Regioni. La compartecipazione è entrata in vigore l'1.1.1998 ed è stata abrogata con effetto dall'1.1.2001 dall'art. 11 del D. Lgs. n. 56/2000. Il D. Lgs. n. 446/1997 istituiva inoltre, come detto sopra, una addizionale sull'IRAP destinata a sostituire la compartecipazione. Alla Regione competeva fissare le aliquote minime dell'addizionale comunale e provinciale e alle amministrazioni locali la determinazione dell'aliquota effettiva in misura non superiore a 1,5 volte l'aliquota base. Questo prelievo non è mai diventato realtà per l'estrema difficoltà di determinare le basi imponibili comunali e provinciali. L'addizionale è quindi stata abrogata con l'art. 12 del D. Lgs. n. 137/1998.

concentrato il personale). Il problema si pone, in particolare, per il settore energetico, per il quale è ipotizzabile la ripartizione in base alla produzione realizzata nei diversi stabilimenti. Si otterrebbe in tal modo una diversa – e probabilmente migliore – distribuzione del gettito sul territorio e una riassegnazione delle risorse alle Regioni che subiscono i maggiori danni ambientali.

In seno all'Alta Commissione è stata discussa l'ipotesi di inibire la possibilità di aumentare l'aliquota IRAP oltre il minimo di legge per le imprese non organizzate in forme di società di capitale. A sostegno di questa proposta si argomenta che le piccole imprese sono soggette anche alla addizionale o sovrimposta IRPEF/IRE, per cui sarebbero discriminate nei confronti delle società di capitali, che non sono soggette alla menzionata addizionale (o sovrimposta). L'argomento ha una sua logica, ma perde peso se l'alleggerimento dell'IRAP dovesse interessare prevalentemente o esclusivamente le piccole imprese. Più interessante, forse, è l'ipotesi di non applicare l'addizionale o sovrimposta IRPEF/IRE ai redditi di impresa. Vi sarebbe allora parità di trattamento fiscale per le imprese indipendentemente dalla loro forma giuridica (nessuna verrebbe assoggettata ad addizionali o sovrimposte sul reddito); e si avrebbe probabilmente anche una migliore distribuzione del gettito dell'addizionale o sovrimposta IRPEF/IRE sul territorio.⁴² L'abolizione dell'addizionale IRPEF/IRE sulle piccole imprese e il divieto di maggiorare le aliquote IRAP sui redditi delle medesime non sono comunque misure equivalenti, perché – come è noto – l'IRAP grava sulle aziende anche quando il reddito imponibile è nullo o negativo.

L'Alta Commissione propone, infine, di rendere flessibile l'IRAP pubblica consentendo alle amministrazioni regionali di variare l'aliquota con gli stessi margini di autonomia previsti per l'IRAP gravante sul settore privato dell'economia. Questa proposta ha il vantaggio di attribuire alle Regioni maggiore autonomia tributaria senza alcun impatto negativo sui costi delle imprese. Tuttavia, l'incremento di aliquota deliberato dalle Regioni rappresenterebbe un costo per lo Stato e le altre amministrazioni pubbliche e non sembra opportuno – soprattutto nella situazione attuale di difficoltà di bilancio – consentire alle Regioni di scaricare su altri enti del settore pubblico le proprie difficoltà finanziarie. Inoltre, sui dipendenti pubblici grava già una aliquota doppia rispetto a quella ordinaria (8,5 contro 4,25 per cento).

A conclusione di questo paragrafo si sottolinea che la tassazione delle imprese può rappresentare uno strumento importante nella realizzazione delle politiche industriali, territoriali, ambientali, ecc. che la Costituzione assegna alla competenza esclusiva o concorrente delle Regioni. Quindi, qualora la Corte di giustizia UE dovesse dichiarare illegittima l'IRAP, dovrà essere introdotta un'altra forma di imposizione che gravi sulle imprese (non necessariamente con lo stesso gettito) simile alla *Taxe professionnelle* francese o alla *Gewerbesteuer* in vigore in Germania (European Commission 2002). Su questo punto si tornerà in seguito.

5. Tassazione immobiliare

La tassazione immobiliare costituisce in molti Paesi la fonte principale di entrata degli enti locali. La sua diffusione riflette il fatto che i servizi resi dalle amministrazioni locali ai cittadini e alle imprese si traducono generalmente in incrementi dei valori immobiliari; per cui la tassazione degli immobili risponde, almeno in parte, al criterio

⁴² E' noto che le PMI soggette all'IRPEF/IRE sono localizzate soprattutto al Centro-Nord.

del beneficio; ma riflette anche la semplicità di applicazione, i ridotti costi di gestione e la possibilità di controllare più efficacemente l'evasione a livello locale. La tassazione immobiliare dovrebbe quindi costituire, anche in futuro, uno dei cardini su cui si basa la finanza dei Comuni e, ove istituite, delle Città metropolitane.

Attualmente i Comuni dispongono dell'ICI, che ha contribuito enormemente alla crescita dell'autonomia tributaria delle amministrazioni locali, ma viene ritenuta oggi, generalmente, una imposta matura, ovvero una imposta il cui gettito non può crescere ulteriormente in modo apprezzabile e perciò poco consona alle crescenti esigenze finanziarie degli enti locali. In realtà, questo *trend* piatto può essere modificato:

- con la riduzione delle agevolazioni sulla prima casa;
- con la rivalutazione degli estimi catastali, i cui valori sono fermi ormai da molti anni;
- con il recupero dell'evasione.

Tabella 4 – Distribuzione del gettito ICI per abitante per Regione. Stime delle riscossioni per l'anno 2003 ^(a)

Regione	Base imponibile per abitante		Gettito per abitante	
	Euro	N. indice (Italia=100)	Euro	N. indice (Italia=100)
Piemonte	38.341	116,0	201	118,2
Valle d'Aosta	62.415	188,8	252	148,2
Lombardia	38.333	116,0	190	111,8
Trentino-Alto Adige	38.944	117,8	165	97,1
Veneto	34.709	105,0	174	102,4
Friuli-Venezia Giulia	38.118	115,3	175	102,9
Liguria	54.021	163,4	288	169,4
Emilia-Romagna	44.229	133,8	245	144,1
Toscana	40.583	122,8	221	130,0
Umbria	27.845	84,2	147	86,5
Marche	28.389	85,9	148	87,1
Lazio	46.997	142,2	261	153,5
Abruzzo	27.855	84,3	132	77,6
Molise	24.559	74,3	117	68,8
Campania	19.320	58,4	103	60,6
Puglia	24.315	73,6	118	69,4
Basilicata	15.840	47,9	76	44,7
Calabria	13.858	41,9	67	39,4
Sicilia	18.735	56,7	88	51,8
Sardegna	24.733	74,8	112	65,9
Valore max/Minimo	4,5 (3,9 ^b)		4,3	
Italia	33.056	100,0	170	100,0

^(a) Proiezioni ANCI CNC; ^(b) per le sole regioni a statuto ordinario.

Fonte: elaborazioni su dati ANCI CNC, *V rapporto sulla fiscalità locale*, Roma 2003.

Risulta, in particolare, importante e utile sotto vari profili ridurre il divario di imposizione tra prima casa e altre unità immobiliari. L'autonomia normativa attribuita alle amministrazioni comunali ha di fatto trasformato l'ICI in una imposta sugli

immobili strumentali e sulle seconde case, con divari enormi di pressione tributaria⁴³ che non sono giustificati dai diversi costi imposti alla collettività locale, che semmai dovrebbero suggerire una riduzione di aliquota per le seconde case. Tali scelte riflettono, in parte, la sensibilità degli amministratori locali agli aspetti distributivi, in quanto la proprietà di seconde case e altre unità immobiliari denuncia una maggiore capacità contributiva; ma la perequazione avviene in modo del tutto sordinato con l'imposta personale sul reddito, che già esenta la prima casa dall'imposizione e penalizza seconde case e altre U.I.D.⁴⁴.

E'indubbio che l'attuale forte divaricazione di aliquote tra prima casa e altre unità immobiliari riflette soprattutto il costo politico nullo connesso alla tassazione dei non residenti e delle imprese: infatti, entrambi non votano nella giurisdizione. Questa tendenza a spostare il carico tributario su soggetti che non votano nella giurisdizione è molto forte nei Comuni e si è verificata anche in altri campi, per esempio nella applicazione della TARSU, le cui tariffe non sono in genere rappresentative dei costi di raccolta e smaltimento per le singole categorie di utenza, come in teoria avrebbe dovuto essere.⁴⁵ Questi comportamenti minano le basi stesse del federalismo, che richiede una forte relazione tra amministratori locali e cittadini ed una effettiva possibilità di questi ultimi di incidere, attraverso il voto, sui livelli di prelievo e di spesa: in definitiva, le amministrazioni locali sono deresponsabilizzate e viene meno un freno alla crescita della spesa pubblica.

Vincoli sulla struttura delle aliquote per le diverse categorie di contribuenti dovrebbero essere quindi introdotti dalla legislazione statale di coordinamento. Dovrebbe trattarsi di vincoli di carattere generale che si applicano ai diversi tributi locali, per impedire discriminazioni a danno dei non residenti e degli altri soggetti (imprese, enti, ecc.) che non votano. In alternativa, i vincoli in questione potrebbero essere introdotti nella stessa legge istitutiva dell'ICI, stante il fatto che – secondo la Consulta – si tratta di tributo statale devoluto⁴⁶, su cui lo Stato può ancora intervenire con provvedimenti legislativi. Operando in questo modo si può ottenere, come “effetto collaterale” un incremento di gettito ICI.

La distribuzione del gettito ICI sul territorio risulta molto sperequata, premiando – come ovvio – i centri turistici e le grandi città: nel primo caso è notevole il contributo delle seconde case e degli alberghi, nel secondo quello degli immobili ad uso non abitativo; nei grandi centri urbani, inoltre, gli estimi catastali sono decisamente più alti. Le aliquote deliberate dalle varie amministrazioni sono un ulteriore fattore di variabilità del gettito. Alla distribuzione delle basi imponibili e del gettito *per Regione* (tabella 4) si applicano sostanzialmente le stesse considerazioni. La tabella 4 mostra che il maggiore imponibile per abitante si ha in Valle d'Aosta e il minimo in Calabria, con un rapporto di ben 4,5 a 1. Per quanto riguarda il gettito, viceversa, la Regione meglio classificata è

⁴³ Il divario si crea con la manovra delle aliquote e della detrazione per la prima casa, che può essere elevata fino a 258,23 euro (pari a 500.000 lire) a discrezione delle amministrazioni comunali. Là dove gli estimi catastali sono bassi, questo comporta l'esenzione di fatto delle prime case dall'imposizione.

⁴⁴ Soprattutto le case sfitte in aree ad alta tensione abitativa.

⁴⁵ E' questa la ragione per cui la tariffa per la raccolta e smaltimento dei rifiuti urbani prevista dalla Legge Ronchi comporta drammatici aumenti dei costi per certe categorie: abitazioni, ristoranti, negozi di frutta e verdura, ma non per le banche, assicurazioni, ecc.

⁴⁶ La Consulta non si è mai espressa sull'ICI, ma le sentenze concernenti il bollo auto e l'IRAP si fondano su argomenti che possono essere facilmente estesi all'ICI e ad ogni altra imposta “locale” prevista dalla legislazione statale.

la Liguria con entrate per abitante pari a 4,3 volte quelle della Calabria (ultima in classifica). Le discrepanze fra i numeri indici relativi al gettito e all'imponibile sono ascrivibili alle diverse aliquote adottate; risulta evidente, in particolare, la scarsa pressione tributaria esercitata sugli immobili nelle ricche Regioni a statuto speciale del Nord. Molto penalizzato, viceversa, dai bassi imponibili appare il Mezzogiorno; tuttavia non si può escludere che tale risultato sia in parte dovuto a un più elevato tasso di evasione.

Da questi dati è possibile desumere che la distribuzione del gettito sul territorio resterà molto diseguale anche qualora venissero ridotti i differenziali di aliquote tra prima casa e altri immobili: il fattore primo di disuguaglianza sembra infatti risiedere nella distribuzione degli imponibili.

E' possibile introdurre altre forme di prelievo immobiliare in aggiunta o in alternativa alle summenzionate modifiche dell'ICI.

Possono essere reintrodotti i *contributi di miglioria* per recuperare i costi di investimento in infrastrutture di trasporto, verde pubblico, ecc. che beneficino in modo particolare i cittadini e le imprese localizzati nelle vicinanze delle medesime opere. I contributi di miglioria possono essere considerati anche come una alternativa alla differenziazione delle tariffe d'estimo per microzone omogenee, operazione che diventerà possibile dopo il passaggio del Catasto agli enti locali. I contributi di miglioria potrebbero essere prelevati per un numero limitato di anni, sufficiente a recuperare una parte dei costi di investimento. In questo modo si marcherebbe la differenza tra i due strumenti fiscali (ICI e contributi di miglioria). L'introduzione di questo tributo sarebbe lasciata comunque all'autonoma decisione delle amministrazioni comunali e potrebbe assumere la forma di tributo proprio in senso stretto, previsto dalla legislazione regionale nell'ambito dei principi fondamentali di coordinamento fissati con legge dello Stato.

E' anche immaginabile l'attribuzione ai grandi Comuni⁴⁷ o alle Città metropolitane dell'*imposta di registro*. La proposta sembra coerente con l'attribuzione della gestione del Catasto urbano ai Comuni in modo differenziato, con maggiori incombenze per le grandi città, e concorrerebbe a risolvere il problema del finanziamento delle costituente Città metropolitane. Non sembra invece ragionevole attribuire la medesima entrata a tutti i Comuni, perché gli enti più piccoli non sarebbero in grado di gestire l'imposta in modo efficiente e avrebbero, oltretutto, un gettito assai discontinuo (con le conseguenti difficoltà di bilancio).

Assolutamente sconsigliabile è la reintroduzione dell'INVIM perché, oltre a dare origine, per i piccoli enti, ad entrate molto discontinue, provocherebbe un effetto di *lock in* sul mercato immobiliare. Bisogna ricordare, a questo proposito, che l'INVIM fu abolita proprio per questa ragione.

Una ipotesi che è stata esaminata dall'Alta Commissione prevede l'attribuzione ai Comuni di una imposta sui canoni di locazione, che verrebbero scorporati dalla base imponibile IRPEF/IRE. Si propone una aliquota dell'ordine del 28%⁴⁸, che potrebbe agevolare l'emersione degli affitti in nero. I Comuni, d'altro canto, avrebbero maggiori

⁴⁷ Si veda, per esempio, G. Guerrieri (2004).

⁴⁸ Il gruppo di lavoro propone una aliquota compresa fra il 23% e il 28-30%. I Comuni potrebbero variare l'aliquota in più o in meno entro il limite del 2% (Vitaletti 2004).

possibilità di successo dello Stato nella lotta all'evasione, in quanto dispongono di dati e informazioni utili al controllo (per esempio, sulle forniture di acqua e gas e sull'utilizzo del servizio di igiene ambientale).

Si tratta di una ipotesi interessante, ma che presenta diversi punti critici, che brevemente si elencano. In primo luogo, vanno attentamente valutati gli effetti sul gettito, perché l'aliquota del 28% comporterebbe una riduzione immediata del debito di imposta per i contribuenti onesti, mentre la lotta all'evasione produrrebbe effetti dilazionati nel tempo e di ammontare incerto. Inoltre, come incentivo all'emersione degli affitti in nero lo sconto fiscale appare eccessivamente modesto nei confronti della maggior parte dei contribuenti che oggi è soggetta all'aliquota marginale del 33%.

In secondo luogo, lo scorporo dei canoni di locazione dalla base imponibile Irpef e il loro assoggettamento all'imposta sostitutiva comunale rende più evidente – e meno accettabile dal contribuente - la doppia imposizione sullo stesso cespite (ICI più imposta sostitutiva). Una aliquota moderata della imposta sostitutiva rende meno acuto il problema ma non lo risolve. Probabilmente bisognerebbe prevedere l'esenzione dall'ICI dei cespiti gravati dall'imposta sostitutiva o prevedere la deducibilità dell'ICI dalla base imponibile dell'imposta sostitutiva (cioè considerare l'ICI alla stregua di un costo di produzione del reddito di specie).

La razionalizzazione proposta non mina quello che appare oggi essere il fondamento della doppia imposizione (ICI più IRPEF/IRE) sugli immobili affittati, ovvero la maggiore redditività degli immobili locati rispetto a quella ipotizzata con le rendite catastali: infatti, gli immobili locati continuerebbero ad essere gravati da una maggiore imposizione anche con la deducibilità dell'ICI dall'imposta sostitutiva.

Esclusi gli immobili locati dalla base imponibile Irpef/Ire, bisogna chiedersi se ha senso lasciarvi incluso il reddito degli *immobili a disposizione* (seconde case, ecc.). Se l'esclusione delle prime case, e non delle ulteriori unità immobiliari, dalla base imponibile Irpef va intesa come una agevolazione alla proprietà della abitazione principale (e su questo penso non vi possano essere dubbi), bisogna aggiungere che le seconde case sono già assoggettate a un regime fiscale più pesante con l'ICI: pressoché ovunque, infatti, le aliquote ICI discriminano pesantemente a danno delle seconde case. Non parrebbe dunque esserci valide ragioni per mantenere questa ulteriore penalizzazione fiscale (Irpef/Ire) per le seconde case.

Spostando l'analisi su un altro piano, l'esclusione dei *canoni di locazione* dalla base imponibile Irpef/Ire e il loro assoggettamento ad imposta sostitutiva rappresentano un ulteriore passo verso lo svuotamento dell'imposta progressiva personale e la sua sostituzione con imposte reali. E' un passo da valutare attentamente, perché implicitamente presuppone il progressivo abbandono dell'imposta progressiva come mezzo per la redistribuzione del reddito e il perseguimento dell'equità. E' un passo che va deciso scientemente anche perché la progressiva restrizione della base imponibile Irpef/Ire e la riduzione delle aliquote comportano una minore intensità degli effetti di stabilizzazione automatica di bilancio. E' forse opportuno osservare che nel resto del mondo la riduzione delle aliquote e della progressività delle imposte si è accompagnata ad un ampliamento della base imponibile dell'imposta personale, mentre in Italia sta succedendo l'opposto.

L'argomento che i Comuni sono in una posizione migliore rispetto allo Stato per reprimere l'evasione dell'imposta sugli affitti è sicuramente valido. Va però valutato se non sia possibile ottenere gli stessi risultati coinvolgendo le Amministrazioni comunali nell'accertamento dell'imponibile Irpef/Ire, come previsto dalla legislazione in vigore (di fatto rimasta inattuata). Si tratta, evidentemente, non solo di mettere a disposizione degli uffici comunali le statistiche tributarie e i dati catastali, ma anche di creare gli incentivi per il coinvolgimento dei Comuni nell'attività di accertamento. Un incentivo potrebbe essere costituito dalla assegnazione ai Comuni del maggior gettito derivante dall'attività di accertamento svolta dagli uffici comunali. Il rovescio della medaglia consiste nella complicazione dei meccanismi di riparto della compartecipazione all'Irpef/Ire. Un approfondimento sarebbe però opportuno.

6. Imposte sulla motorizzazione

Oggi le Province dispongono dell'IPT, di cui possono variare la tariffa nel limite del 20% della tariffa base, e dell'imposta sulle assicurazioni RCA che si configura come una pura e semplice devoluzione di gettito, in quanto le amministrazioni provinciali non possono incidere sull'aliquota. L'imposta sulle assicurazioni RCA rappresenta la principale entrata tributaria delle Province, seguita dall'IPT, che presenta un gettito piuttosto erratico, in quanto è influenzato dall'andamento del mercato dell'auto, a sua volta condizionato dalle misure di incentivazione dell'acquisto di veicoli catalizzati in sostituzione di veicoli non catalizzati⁴⁹.

Le Regioni dispongono della tassa di possesso degli autoveicoli e motoveicoli (il c.d. bollo), della compartecipazione all'accisa sulla benzina e di una addizionale facoltativa su quest'ultima. Le Regioni possono determinare le tariffe del bollo in una misura compresa fra il 90% e il 110% della tariffa base; possono inoltre introdurre agevolazioni per determinate categorie di veicoli (per esempio i veicoli d'epoca). La compartecipazione all'imposta erariale sulla benzina è fissata nella misura di 12,9 cent (250 lire) al litro e non consente alle Regioni alcuna manovrabilità, salvo la possibilità di riduzione dell'aliquota per le aree confinanti con paesi che hanno prezzi del combustibile molto inferiori a quelli italiani⁵⁰. Le Regioni hanno però la facoltà di introdurre una imposta regionale sulla benzina (di fatto una addizionale all'imposta erariale) nella misura massima di 50 lire al litro. Tale possibilità non è mai stata sfruttata da alcuna Regione fino al 2004, quando la Regione Campania, pressata da gravi problemi di bilancio, ha introdotto l'addizionale con l'aliquota massima.

La tassazione della motorizzazione potrebbe essere rivista secondo le seguenti linee (Buratti, 2002, 2003)::

- a) trasformazione dell'imposta sulle assicurazioni RCA in una vera imposta provinciale, che preveda la facoltà delle amministrazioni beneficiarie di variare

⁴⁹ Il D.L. n. 138/2002 disponeva la sospensione del pagamento dell'IPT per l'anno 2002 a favore di chi avesse acquistato un veicolo nuovo o catalizzato in sostituzione di veicoli non catalizzati da avviare alla rottamazione. Le Province venivano compensate con trasferimenti statali di importo uguale alla minore imposta versata.

⁵⁰ Questa facoltà è stata introdotta per le Regioni confinanti con la Svizzera dall'art. 12 del D. Lgs. n. 56/2000. La norma prevede che la riduzione (facoltativa) della quota di imposta di competenza regionale sia graduata in base alla distanza dal confine e con il vincolo che il prezzo alla pompa non risulti inferiore a quello praticato all'estero.

- l'aliquota fino a un massimo del 20% dell'aliquota base (la stessa discrezionalità già in vigore per il bollo e l'IPT)⁵¹;
- b) trasformazione della tassa regionale di possesso degli autoveicoli e dei motocicli in prelievo provinciale, con l'attribuzione alle Province della facoltà di variare la tariffa dell'imposta a seconda del potere inquinante dei veicoli; o, in alternativa, condivisione del gettito con le Regioni attribuendo solo alle Province la possibilità di articolare la tariffa secondo il potere inquinante dei veicoli;
 - c) trasformazione dell'IPT in imposta regionale (IRT) con le stesse caratteristiche dell'attuale tributo.

La trasformazione dell'imposta sulla RCA in vera imposta provinciale risponde alla necessità di aumentare il livello di autonomia tributaria delle amministrazioni provinciali, oggi limitato alla manovra dell'IPT⁵², della tassa ambientale⁵³ e dell'addizionale sui consumi di energia elettrica in luoghi diversi dalle abitazioni⁵⁴.

La tassa di possesso degli autoveicoli e motoveicoli potrebbe essere rivista e articolata in modo tale da penalizzare i mezzi più inquinanti, favorendo il rinnovo dei mezzi più vecchi⁵⁵. La proposta è in linea con gli indirizzi della Commissione UE riguardo alla tassazione dell'auto⁵⁶. I benefici della proposta in oggetto sarebbero massimizzati se gli introiti della tassa fossero in tutto o in parte destinati alla erogazione di incentivi per il rinnovo del parco automobilistico e motociclistico. Questa soluzione ridurrebbe, fra l'altro, le resistenze politiche alla penalizzazione fiscale dei mezzi più vecchi: è presumibile infatti, che contro questa proposta si obietti che essa grava maggiormente sui ceti meno abbienti, in quanto probabili detentori dei mezzi più datati. D'altro canto, la gravità del problema inquinamento impone l'adozione di misure impopolari, e quella su esposta può risultare una delle meno impopolari. Bisogna infatti ricordare che l'attuale livello di inquinamento dei centri urbani impone periodicamente la chiusura degli stessi al traffico privato o la severa restrizione della circolazione attraverso le targhe alterne e altri analoghi strumenti, con gravi danni per le attività produttive e forti disagi per l'intera cittadinanza.

Il livello ottimale di governo cui attribuire la tassa di possesso così ristrutturata è costituito dalle Province e, ove costituite, dalle Città metropolitane. L'inquinamento da traffico, infatti, riguarda soprattutto i grandi centri urbani e gli insediamenti limitrofi, cosicché non sarebbe efficiente circoscrivere i disincentivi ai singoli Comuni né lo sarebbe estenderli a tutta la Regione, perché questa può presentare aree molto inquinate e altre poco, o per nulla, inquinate.

Le Province hanno competenze in materia di viabilità e ambiente, per cui appare legittimo, anche alla luce del principio di correlazione, l'attribuzione alle stesse della tassa di possesso degli autoveicoli e motoveicoli. Le Regioni otterrebbero in cambio

⁵¹ Potrà essere previsto un aumento facoltativo fino al 20% dell'aliquota base o la possibilità di variare l'aliquota fra il 90% e il 110% dell'aliquota base.

⁵² Come detto sopra, la Provincia può deliberare una tariffa fino al 20% superiore alla tariffa base.

⁵³ La tassa ambientale è compresa fra l'1% e il 5% della TARSU di cui costituisce, di fatto, una addizionale.

⁵⁴ L'addizionale può essere compresa fra 18 a 22 lire/kWh.

⁵⁵ Una proposta simile, ma con il mantenimento della titolarità dell'imposta alla Regione, è stata avanzata in IRPET (2004).

⁵⁶ La proposta di direttiva COM/2005/261/FINAL del 5 luglio 2005 ipotizza di legare alla emissione di CO2 sia il bollo che la tassa di registrazione dei veicoli nei pubblici registri.

l'IPT, che a causa della sua variabilità nel tempo, genera qualche problema per le Province.⁵⁷

Questa proposta non comporta un aggravio dei *compliance costs*. Il proprietario del veicolo liquiderà e verserà l'imposta in base alle caratteristiche del veicolo, che sono indicate sulla carta di circolazione; spetterà successivamente al PRA controllare i versamenti (come già oggi avviene per l'imposta regionale) e segnalare alla Provincia i dati per gli accertamenti. Sarà necessario soltanto rendere più efficiente la gestione del PRA, che dovrà rendere disponibili per l'attività di accertamento altri parametri, oltre alla potenza fiscale.

La sostituzione della tassa di possesso degli autoveicoli e motoveicoli con l'IPT avverrebbe a danno delle Regioni, visto che l'imposta provinciale fornisce un gettito che, nel 2001-2002, è stato pari a circa un quarto del gettito del bollo. Se la sostituzione debba avvenire o meno a parità di gettito è questione che può essere risolta soltanto quando saranno noti i livelli di spesa a regime (cioè a riforma costituzionale completata) per entrambi gli enti e si sia contestualmente deciso quali altre imposte, tasse e compartecipazioni attribuire a ciascun livello di governo. Se, fatte le debite considerazioni, la sostituzione dell'IPT dovrà avvenire a parità di gettito, potrà essere assegnata alle Province una quota della tassa automobilistica che mantenga le caratteristiche dell'imposta provinciale sopra descritta. In altri termini, si potrebbe introdurre un bollo auto provinciale, accanto a quello regionale (che verrebbe proporzionalmente ridotto), con possibilità di discriminare l'aliquota secondo il livello delle emissioni nocive (cioè secondo la classificazione U.E. dei veicoli: non catalizzati, euro3, euro 4, ecc.) e versamento diretto nelle casse della Provincia; oppure, per ridurre i costi di adempimento, si potrebbe prevedere la gestione di entrambi i tributi (regionale e provinciale) da parte di un unico ente e il riversamento da parte di questo all'altro ente impositore della quota di sua spettanza. In entrambi i casi il contribuente saprebbe a quanto ammontano le quote di competenza della Regione e della Provincia, perché verrebbero indicate separatamente nei tabulati che riportano gli importi da versare.⁵⁸

Il gruppo di lavoro che nell'ambito dell'Alta Commissione si è occupato delle imposte sulla motorizzazione ha privilegiato l'ipotesi di attribuzione del bollo auto ai Comuni e ne ha sottolineato il possibile impiego in funzione della regolazione della sosta e della riduzione della congestione stradale in area urbana. L'imposta dovrebbe dunque essere differenziata, gravando maggiormente sui proprietari di auto che non dispongono di un garage.

Si tratta di conclusioni di lavoro che lasciano molto perplessi, in quanto non paiono avere solide fondamenta. L'imposta diventerebbe di onerosa e incerta applicazione, deteriorando i rapporti fra cittadino e amministrazione comunale. Il cittadino dovrebbe certificare la disponibilità di un garage o di un posto auto riservato, un onere di adempimento che accrescerebbe fortemente l'avversione verso questo tipo di prelievo, già non molto popolare. In non rari casi, la certificazione si presenterebbe assai problematica: per esempio, come vanno considerati i posti auto disponibili presso le

⁵⁷ Per le Regioni il problema si presenterebbe in misura molto più attenuata, perché la variabilità del gettito si stempererebbe in un bilancio molto più ampio, dove sarebbe più facile trovare le necessarie compensazioni.

⁵⁸ Ragionamento del tutto analogo si potrebbe fare qualora il bollo auto dovesse essere suddiviso fra Comuni e Province, come pare sia orientata a proporre l'Alta Commissione. In questo caso si tratta, però, di trovare una copertura al mancato gettito delle Regioni, più ampio rispetto a quello qui ipotizzato.

aziende e riservati ai dipendenti o dirigenti? E i posti auto occupati a rotazione da più veicoli? E' sufficiente disporre di un posto auto aziendale o bisogna averlo nei pressi della propria abitazione? E se il veicolo è intestato a un soggetto ma dato in uso a un altro, chi deve avere il garage per non subire la penalizzazione? E ancora, chi verificherà la veridicità delle dichiarazioni e con quali costi amministrativi?

Per giunta, l'effetto incentivante sulla costruzione di autorimesse è molto dubbio, perché nei centri storici delle città italiane risulta spesso impossibile costruire garage sia in elevazione che interrati. E se i Comuni vogliono effettivamente incentivare la costruzione di autosilo o garage condominiali – là dove è possibile realizzarli - possono concedere sgravi dell'ICI e degli oneri di urbanizzazione, senza ricorrere ad altri strumenti di incerta applicazione.

Bisogna ricordare, inoltre, che i Comuni già dispongono di numerosi mezzi per il controllo della sosta: le tariffe di parcheggio, la regolamentazione (disco orario, aree riservate ai residenti, aree per sole operazioni di carico e scarico, ecc.), la TOSAP sugli spazi riservati alle auto dei residenti, le ZTL e i *tickets* per entrare nelle aree più centrali e congestionate della città.

L'ipotesi in esame, in definitiva, è largamente inferiore rispetto a quella menzionata e discussa nelle pagine precedenti: una imposta provinciale commisurata al potere inquinante dei veicoli. Quest'ultima, fra l'altro, non comporta obblighi di certificazione e/o comunicazione da parte dei cittadini proprietari di auto e moto: pertanto risulta di più agevole applicazione e caratterizzata da minori *compliance costs*.

L'accisa sulle benzine per autotrazione è, come già detto, condivisa dallo Stato e dalle Regioni. Queste ultime hanno una compartecipazione fissa, pari a 250 lire/litro (circa 13 centesimi di euro), e possono introdurre una addizionale facoltativa dell'ammontare massimo di 50 lire/litro (2,6 centesimi di euro). Il prelievo su questi prodotti ha quindi già adesso una sua razionalità e sufficienti margini di flessibilità. Infatti, l'attribuzione alle Regioni di questa forma di prelievo si collega alle competenze regionali in materia di viabilità e trasporti: competenze importanti soprattutto dopo il trasferimento alle Regioni delle strade ANAS di interesse regionale (che rappresentano circa i due terzi dell'intera rete viaria). Circa il secondo aspetto, va detto che 2,6 centesimi/litro garantiscono un discreto gettito aggiuntivo senza il rischio di provocare un *cross border shopping* di qualche rilievo; l'addizionale si iscrive, infatti, entro l'usuale margine di oscillazione dei prezzi alla pompa, che non pare abbia finora determinato significativi cambiamenti nelle scelte dei consumatori. Il mancato utilizzo di questo strumento da parte delle Regioni (Campania a parte) è quindi probabilmente ascrivibile alla impopolarità di tale forma di prelievo, più che a ragioni di carattere economico.

Per quanto detto sopra, sembra ragionevole mantenere l'attuale assetto dell'imposizione anche per il futuro. L'estensione al gasolio per autotrazione può essere valutata, ma – a prima vista – essa è possibile solo per la compartecipazione e non per l'addizionale. Infatti, l'applicazione di quest'ultima ai consumi dei veicoli industriali comporterebbe effetti maggiormente indesiderabili rispetto alla tassazione dei consumi delle auto⁵⁹ e

⁵⁹ Il prezzo del gasolio influisce sul prezzo delle merci trasportate e differenze nel livello dell'accisa possono comportare distorsioni di mercato, per quanto marginali. Inoltre, va ricordato che gli autotrasportatori in conto proprio e in conto terzi godono di un rimborso parziale dell'accisa erariale, ma non è immaginabile un rimborso parziale o totale della eventuale addizionale regionale (per le ovvie difficoltà amministrative che non troverebbero giustificazione nell'entità degli importi da rimborsare).

d'altro canto la previsione di due prezzi alla pompa – uno per le autovetture, l'altro per i veicoli industriali – appare impraticabile. L'estensione della compartecipazione al gasolio per autotrazione comporterebbe un apprezzabile incremento di gettito per le Regioni e contribuirebbe a stabilizzare le entrate derivanti dall'imposizione sulle benzine, in calo a causa della crescente diffusione degli autoveicoli a gasolio. Per contro ridurrebbe i margini di effettiva autonomia tributaria, non potendo le Regioni determinare in alcun modo l'entità della compartecipazione.

Fra le ipotesi esaminate dell'Alta Commissione vi è l'attribuzione ai Comuni di una compartecipazione e/o addizionale all'accisa sui carburanti per autotrazione. Una prima, sommaria, valutazione porta però a ritenere inapplicabile tale proposta.

La distribuzione dei consumi fra i singoli enti è estremamente disomogenea. Il 50 per cento degli enti non ha distributori di benzina sul proprio territorio. Negli altri Comuni i consumi sono fortemente influenzati dai movimenti della popolazione per ragioni di turismo, svago, lavoro, studio e altre ragioni ancora (presenza di "attrattori", quali ospedali e uffici pubblici). La distribuzione sul territorio delle attività economiche influenza i movimenti della popolazione e, indirettamente, i consumi di benzina. Gli acquisti di carburante possono infatti avvenire in un punto qualunque del percorso effettuato per ragioni di lavoro, svago, studio, o altro. La pessima distribuzione dei consumi sul territorio determina evidentemente una altrettanto cattiva distribuzione del gettito; pertanto l'accisa non può essere considerata un buon sostituto della compartecipazione e dell'addizionale all'Irpef. A meno che non si voglia abbandonare il criterio di ripartizione in base ai dati fiscali (che fanno riferimento al luogo di consumo) e utilizzare i dati statistici sui consumi delle famiglie, che fanno riferimento al luogo di residenza dei consumatori (e ignorano i consumi delle imprese). Il gettito potrebbe, cioè, essere attribuito alle Regioni in base ai consumi statistici e, all'interno di queste, agli enti locali in base al numero di abitanti (la metodologia adottata in Spagna). Questa soluzione, che si configura come una compartecipazione pura e semplice all'accisa erariale, presenta comunque degli aspetti negativi: la non visibilità dell'imposta da parte del cittadino-contribuente e la impossibilità di variare, anche marginalmente, l'aliquota del prelievo.

Se si volesse garantire ai Comuni maggiore autonomia, attribuendo loro una addizionale all'imposta erariale con facoltà di modificarne l'aliquota, la soluzione su indicata sarebbe impraticabile. Altre soluzioni possono essere individuate, in via del tutto astratta, ma non risultano comunque soddisfacenti. Attribuire il gettito effettivo ai Comuni, redistribuendone una quota agli enti privi di impianti di erogazione in base al gettito medio per abitante nella Provincia (ipotesi discussa presso l'Alta Commissione) è una soluzione barocca che presenta diversi inconvenienti: a) consente solo ai Comuni con distributori di benzina di godere di una vera autonomia tributaria (potendo essi variare l'aliquota); b) riduce l'incentivo a variare l'aliquota, visto che una quota del gettito andrebbe ad altri Comuni (a meno che i maggiori gettiti derivanti da aumenti di aliquota siano interamente riservati alle Amministrazioni che li hanno decisi); c) se la differenziazione del prelievo da parte delle Amministrazioni comunali dovesse superare certi (modestissimi) limiti, si verificherebbero probabilmente problemi di *cross border shopping*. Il problema è molto più rilevante per i Comuni che per le Regioni, per le quali ha una importanza assolutamente marginale.

Per queste ragioni l'accisa è allocabile più opportunamente al livello regionale, dove il gettito è distribuito più uniformemente, o al livello provinciale, dove comunque il

gettito per abitante presenta una distribuzione più uniforme rispetto alla compartecipazione Irpef (Greco 2002, 2004). La scelta dipende, come sempre, dalle necessità di copertura della spesa dei singoli livelli di governo.

7. Imposte ambientali

Si considerano qui soltanto le imposte, tasse e tariffe connesse alla raccolta, trattamento e smaltimento dei rifiuti solidi. Non si tratta certamente degli unici prelievi aventi valenza ambientale (almeno potenzialmente). Si è visto, per esempio, che il bollo auto potrebbe essere usato anche in funzione della lotta all'inquinamento. Analogamente, le imposte sui combustibili fossili potrebbero essere articolate in funzione dell'inquinamento prodotto dalla loro combustione, come – in effetti – prevede una direttiva comunitaria. Per l'economia generale della trattazione, risulta però opportuno trattare separatamente le diverse categorie di imposte.

Attualmente, i Comuni dispongono della TARSU (tassa per la raccolta, trattamento e smaltimento dei rifiuti solidi urbani) o, in alternativa, della TIA (tariffa di igiene urbana), che avrebbe dovuto sostituire la tassa in tutti gli enti fin dal 1° gennaio 1999; tale termine è poi stato ripetutamente prorogato. Le Regioni applicano la tassa per il conferimento dei rifiuti in discarica, introdotta dalla legge n. 549/1995. Le Province dispongono della c.d. tassa ambientale⁶⁰, che è di fatto una addizionale alla TARSU/TIA con aliquota variabile fra l'1% e il 5%, e di una compartecipazione, nella misura del 10%, alla tassa regionale per il conferimento dei rifiuti in discarica. La ripartizione del prelievo fra i tre i livelli di governo riflette l'articolazione delle competenze in materia di igiene ambientale e risponde quindi pienamente al principio di correlazione. Il quadro complessivo che ne deriva è piuttosto complesso e presenta costi di amministrazione e di adempimento piuttosto elevati (in particolare per quanto riguarda la TIA). Cionondimeno, presenta una certa razionalità.

Il D. Lgs. n. 22/1997 (Decreto Ronchi) impone la sostituzione della TARSU con una tariffa di igiene ambientale informata al principio "chi inquina paga". Con tale provvedimento lo Stato italiano ha dato applicazione alle direttive comunitarie 91/156/CEE, 91/689/CEE e 94/62/CEE, che costituiscono un corpo organico in materia di rifiuti. La tariffa deve coprire interamente i costi di produzione del servizio di raccolta, smaltimento e spazzamento e deve essere commisurata alla produzione di rifiuti da parte di ogni categoria di utenti. In questo modo si intende responsabilizzare i cittadini e le imprese riguardo al problema dello smaltimento dei rifiuti, disincentivarne la produzione (riducendo, in particolare, gli imballaggi) e incentivarne il riciclo. La tariffa è quindi calcolata con riferimento a indici di produttività di rifiuti stimati per ogni categoria di utenti⁶¹.

La tassa regionale per il conferimento dei rifiuti in discarica non si applica ai rifiuti avviati alla raccolta differenziata né su quelli smaltiti negli inceneritori con recupero di energia; essa, inoltre, assume un importo crescente se non viene raggiunta la quota minima di raccolta differenziata (e quindi di riciclaggio). La tassa in questione è una

⁶⁰ Tassa provinciale per le funzioni di tutela ambientale e igiene pubblica.

⁶¹ Per quanto riguarda le famiglie, la tariffa può essere ragguagliata alla superficie dei locali e al numero di componenti il nucleo familiare. Taluni enti locali hanno però provveduto ad adottare metodi di pesatura dei rifiuti domestici o ad effettuare la raccolta tramite appositi sacchetti, commisurando la tariffa al numero di sacchi utilizzati.

componente dei costi del servizio di raccolta e smaltimento e finisce quindi per gravare sui cittadini-utenti attraverso aumenti della TIA.

La TIA e la tassa per il conferimento dei rifiuti in discarica rappresentano quindi due strumenti complementari per incentivare la soluzione efficiente del problema: ovvero minore produzione di rifiuti, più raccolta differenziata e riciclaggio, maggiore ricorso all'incenerimento con recupero di energia.

L'introduzione della TIA ha comportato qualche vivace protesta da parte degli utenti – soprattutto ortolani, pizzaioli, ristoratori, ambulanti – chiamati a pagare cifre superiori rispetto al passato, quando prevalevano le ragioni di carattere sociale ed elettorale su quelle ambientali⁶². Tuttavia, si tratta di un problema legato alla transizione, che non dovrebbe far perdere di vista l'importante risultato di far apparire chiaramente ai cittadini-utenti il costo del servizio di igiene urbana e di incentivare scelte efficienti. Là dove il D.Lgs. Ronchi è stato applicato si sono registrati un maggiore ricorso alla raccolta differenziata e una diminuzione dei rifiuti conferiti in discarica

I due prelievi provinciali (addizionale e compartecipazione) hanno un impatto meno diretto sui comportamenti di utenti e operatori del settore, ma rispondono all'esigenza di finanziare l'attività amministrativa delle Province in questo settore.

L'impianto complessivo del prelievo, quindi, appare razionale e rispondente alle direttive comunitarie che regolano il settore. Pertanto può essere conservato più o meno immutato. Una modifica raccomandabile, che non comporta costi, consiste nella evidenziazione nella fattura della TIA o nella bolletta della TARSU dell'importo della addizionale provinciale, nell'interesse della trasparenza e della responsabilizzazione delle Amministrazioni.

8. Accise su alcolici e tabacchi

Le accise sugli alcolici e i tabacchi lavorati sono, oggi, imposte erariali, il cui gettito affluisce interamente al bilancio dello Stato. Tenuto conto delle competenze regionali in materia sanitaria e del riconosciuto impatto negativo di questi consumi sullo stato di salute, sembra opportuno attribuire alle Regioni il relativo gettito in ossequio al principio di correlazione.

La ripartizione del gettito fra le Regioni non presenta soverchie difficoltà. Possono essere impiegati a questo scopo i dati sulle vendite e le relative accise forniti dai depositi fiscali, combinandoli eventualmente con i dati Istat sui consumi delle famiglie. Riguardo alla prima fonte va detto che non sempre vi è una perfetta coincidenza tra l'area geografica coperta dal deposito e il territorio di una singola Regione: per esempio, il deposito di Trento serve le province di Trento, Bolzano e Belluno. L'amministrazione dei Monopoli è però in grado di effettuare correttamente, seppure con un certo ritardo, l'attribuzione del gettito alle singole Regioni.⁶³

⁶² La TARSU è sempre stata applicata favorendo le famiglie e le attività economiche con una forte produzione di rifiuti organici (ristoranti, fruttivendoli, macellai, ecc.) e penalizzando le attività bancarie, finanziarie e professionali con una minore produzione di rifiuti, ma con una presunta maggior capacità contributiva.

⁶³ Un altro problema è che i consumi possono essere effettuati da non residenti; generando *spillovers*. Questi, però, sono di scarsa importanza e comunque rappresentano un inconveniente comune a tutte le imposte di consumo.

Tabella 5 – Accisa sui tabacchi per abitante (euro) – anno 2001

Regioni	Imposta pro-capite Somme accertate in conto competenza	Imposta pro-capite Stime su dati Istat
Piemonte	130	138
Valle d'Aosta	142	137
Lombardia	128	146
Trentino-Alto Adige	123	98
Veneto	104	106
Friuli Venezia Giulia	108	113
Liguria	142	140
Emilia Romagna	142	148
Toscana	143	127
Umbria	137	128
Marche	122	132
Lazio	160	137
Abruzzo	129	130
Molise	114	119
Campania	150	141
Puglia	116	124
Basilicata	107	126
Calabria	112	109
Sicilia	135	140
Sardegna	133	108
Italia	132	132
<i>Massimo / minimo</i>	<i>1,50</i>	<i>1,49</i>
Nord-Ovest	130	143
Nord-Est	121	122
Centro	148	132
Sud	130	129
Isole	135	132

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze - DPF, *La regionalizzazione delle entrate erariali*, ottobre 2003.

L'alternativa consiste nel fare riferimento ai consumi delle famiglie rilevati dall'Istat nell'annuale indagine campionaria. Anche questo approccio presenta dei limiti, che non stanno tanto nell'attendibilità del campione o nella scrupolosità delle registrazioni effettuate dalle famiglie, quanto nella mancata articolazione dei dati per tipi di prodotto soggetti ad accise di diverse importo. Per fare un esempio, l'accisa sulle sigarette si compone di una parte specifica per 1000 pezzi e una parte ad valorem legata al prezzo di vendita. La distribuzione del gettito in base al valore delle vendite dà allora origine a una distorsione se la composizione dei consumi non è identica sull'intero territorio. Si tratta comunque di una distorsione di entità irrilevante, visto il modestissimo livello dell'accisa specifica adottata in Italia⁶⁴.

⁶⁴ 3,86 euro per 1.000 pezzi, pari al 3,73% del prezzo finale comprensivo di tutte le imposte, con riferimento alle sigarette più diffuse (European Commission 2004). La scelta italiana è stata legata a suo tempo, all'esigenza di minimizzare l'impatto dell'accisa sulla scala mobile.

Maggiore può essere la distorsione nel caso delle accise sugli alcolici, che presentano una diversa incidenza sul prezzo finale a seconda del tenore alcolico della bevanda⁶⁵. Per questi prodotti, quindi, sembra opportuno fare affidamento ai dati forniti dai depositi fiscali.

Ritornando alle accise sui tabacchi lavorati, la tabella 5 mostra come i due approcci forniscano risultati per abitante sensibilmente diversi per alcune Regioni (segnatamente per il Trentino-Alto Adige) e anche per grandi aree geografiche (Nord-Ovest e Centro).

Visto che le accise in esame sono oggetto di direttive comunitarie che ne regolamentano la struttura e le modalità di amministrazione, e non prevedono la possibilità di regionalizzazione delle stesse, le accise dovranno mantenere la loro natura di tributi erariali nonostante la devoluzione di gettito alle Regioni. Questa soluzione consente di mantenere le funzioni di accertamento dei tributi e di repressione dell'evasione in capo all'erario, con indubbi vantaggi sul piano dell'efficienza. Lo Stato potrebbe trattenere una quota del gettito a copertura dei costi di amministrazione del tributo.

Questa devoluzione di gettito non comporterebbe alcuna vera autonomia per le Regioni, cui non verrebbe riconosciuta la facoltà di modificare le aliquote. Una modifica di questo tipo richiede il previo assenso dell'Unione europea, che appare improbabile, almeno per le sigarette, per le quali le direttive comunitarie prevedono una percentuale di variazione massima sul prezzo finale molto contenuta, probabilmente per non incentivare il contrabbando.

9. Accise sull'energia elettrica e il gas

Attualmente si applica una imposta erariale sui consumi di energia elettrica, di importo modesto, con l'aggiunta di una addizionale comunale e di una addizionale provinciale di importi ben superiori. L'accisa erariale è pari a 0,47 cent/kWh e si applica su tutti i consumi nelle abitazioni e in luoghi diversi dalle abitazioni con esclusione dei consumi superiori a 1,2 ml. kWh/mese e dei consumi della fascia agevolata delle utenze domestiche; l'addizionale comunale si applica solo sui consumi domestici ed è pari a 1,859 cent/kWh per le prime case e a 2,04 cent/kWh per le seconde case (le amministrazioni comunali non hanno alcuna discrezionalità nella determinazione dell'aliquota); l'addizionale provinciale si applica sui consumi nei luoghi diversi dalle abitazioni, con il limite di 200.000 kWh/mese, e può assumere valori compresi fra 0,93 e 1,14 cent/kWh a discrezione delle amministrazioni provinciali. Il gettito delle addizionali relativamente ad utenze con consumi fino a 200.000 kWh/mese e potenze impegnate superiori a 200 kW è acquisito dallo Stato e redistribuito fra gli enti locali secondo criteri stabiliti dal Ministero dell'interno sentite l'ANCI e l'UPI.

La struttura del prelievo attualmente in vigore è razionale e può essere conservata in futuro, con l'unica (auspicabile) modifica consistente nell'introduzione di una certa manovrabilità dell'aliquota dell'addizionale comunale, in linea con quanto già avviene per il tributo provinciale: le amministrazioni comunali dovrebbero potere, quindi, aumentare l'aliquota base fino al 20% circa⁶⁶. Questa modifica della normativa non dovrebbe essere censurata da Bruxelles come illegittima, in quanto la Comunità europea ha già accettato una modesta variabilità dell'addizionale provinciale, che si applica ai

⁶⁵ In questo caso l'imposta è determinata per litro di alcool puro.

⁶⁶ Oggi le Province possono aumentare il valore base dell'addizionale fino al 22%. Per altri tributi locali minori il margine di discrezionalità è oggi intorno al 20%.

consumi in luoghi diversi dalle abitazioni; a maggior ragione dovrebbe accettare che i Comuni possano determinare autonomamente, entro certi limiti, l'addizionale di propria competenza (che graverebbe sui consumi domestici), poiché in questo caso, non sarebbero minimamente in gioco la concorrenza e la competitività internazionale.

Per il resto, la struttura del prelievo è ideale. Lo Stato preleva una modesta accisa (comunque superiore al limite minimo imposto dalla direttiva comunitaria) al fine di soddisfare la direttiva medesima e di mantenere la funzione dell'accertamento in capo all'erario⁶⁷; l'imposta sui grandi consumatori, che si distribuisce in modo molto diseguale sul territorio, è acquisita dall'erario; ai Comuni e alle Province affluiscono i gettiti delle addizionali sui consumi nelle abitazioni e, rispettivamente, in negozi, uffici, laboratori artigiani e altre piccole-medie attività, che si distribuiscono, presumibilmente, in modo più uniforme sul territorio.⁶⁸ I costi di amministrazione sono minimi, sebbene l'estensione ai Comuni della facoltà di discriminare le aliquote dell'addizionale comporti maggiori oneri per le aziende elettriche, cui è attribuito il compito di liquidare e riscuotere l'imposta.

Per quanto riguarda il gas, l'accisa erariale colpisce i consumi di gas naturale per gli usi domestici per la cottura dei cibi, produzione di acqua calda e riscaldamento individuale, nonché – con aliquota maggiorata - i consumi per gli altri usi civili. Il Mezzogiorno gode di una riduzione dell'aliquota, più rilevante per gli "altri usi civili"⁶⁹. Il gettito complessivo è di circa 3,3 mld di euro (dato 2003).

Le Regioni dispongono di una addizionale all'imposta erariale con aliquota compresa fra 0,516 cent e 2,582 cent al mc. (pari rispettivamente a 10 e 50 lire al mc). Sarebbe quindi agevole attribuire alle Regioni anche il gettito dell'imposta erariale riferibile al proprio territorio, riducendo l'imposta erariale al livello minimo previsto dall'U.E. La soluzione ideale consiste quindi nel ridurre al minimo l'aliquota erariale e nell'aumentare di pari misura quella dell'addizionale regionale. Tuttavia la distribuzione territoriale del gettito è molto diseguale, per i diversi consumi pro-capite legati a ragioni climatiche, per le agevolazioni fiscali al Mezzogiorno e per la non completa metanizzazione delle regioni meridionali. Bassi consumi pro-capite si verificano per altro anche nelle regioni montane, dove la rete di distribuzione non copre l'intero territorio. Di conseguenza, la distribuzione del gettito presenta le disparità evidenziate dalla tabella 6.

L'attribuzione del gettito ai Comuni incontrerebbe lo stesso problema, in misura probabilmente ancora più accentuata.

Tutto sommato, sembra quindi opportuno mantenere l'accisa nel novero delle imposte erariali.

⁶⁷ La distribuzione agli enti locali di una parte dell'accisa erariale avrebbe un effetto marginale sulle finanze degli stessi, perché il gettito dell'imposta statale è pari a 500.000.000 di euro circa. La retrocessione agli enti locali dell'addizionale sui consumi dei grandi utenti è sconsigliabile, invece, per la cattiva distribuzione del gettito sul territorio.

⁶⁸ Peraltro, anche con questi accorgimenti, il gettito per abitante residente non è uniformemente distribuito sul territorio: è evidente, per esempio, che le seconde case fanno lievitare il gettito delle addizionali nei Comuni turistici.

⁶⁹ Per essi lo sconto è di quasi il 30%. Per i consumi domestici si limita invece al 3,4%.

Tabella 6 – Imposta di consumo sul gas metano. Anno 2001

Regione	Imposta per abitante (euro)	Regione	Imposta per abitante (euro)
Piemonte	96	Campania	11
Valle d'Aosta	30	Puglia	20
Lombardia	111	Basilicata	24
Trentino-Alto Adige	54	Calabria	9
Veneto	93	Sicilia	7
Friuli Venezia Giulia	80	Sardegna	0
Liguria	59		
Emilia Romagna	121	Italia	60
Toscana	69	Massimo / minimo	121 / 0
Umbria	58	Nord-Ovest	101
Marche	72	Nord-Est	98
Lazio	43	Centro	57
Abruzzo	37	Sud	17
Molise	33	Isole	5

Fonte: MEF- DPF, *La regionalizzazione delle entrate erariali*, 2003.

10. Lotto, lotterie e altri giochi

Il servizio del Lotto è amministrato dal Ministero dell'economia e delle finanze a mezzo delle amministrazione autonoma dei monopoli di Stato, che lo gestisce attraverso la propria direzione centrale commerciale e gli ispettorati compartimentali da essa dipendenti.

L'esercizio dei punti di raccolta delle giocate è affidato in concessione, dall'Ispettorato compartimentale dei Monopoli, a privati gestori di rivendite di generi di monopolio. Al raccoglitore spetta un aggio determinato in proporzione all'incasso lordo delle giocate.

Le vincite, se sono di importo modesto, possono essere pagate dallo stesso raccoglitore; altrimenti il vincitore deve presentare lo scontrino vincente all'Ispettorato compartimentale dei Monopoli, ovvero all'Intendenza di finanza nella cui circoscrizione ricade il luogo del suo domicilio fiscale o, ancora, può richiedere il pagamento, a mezzo di lettera raccomandata, alla Direzione generale dei Monopoli di Stato. Ogni raccoglitore riceve dall'Amministrazione un estratto conto con il numero e l'importo delle giocate, l'aggio e le vincite pagate; copia di tale documento è inviata alla Ragioneria provinciale dello Stato competente per territorio. Sulla base dell'estratto conto, il raccoglitore è tenuto a versare l'importo delle giocate nette alla Tesoreria provinciale competente per territorio.

Il riparto delle entrate nette per regione non pone quindi alcun problema, salvo che per le vincite pagate centralmente, che possono essere distribuite sul territorio in base alle giocate. Altrimenti, i proventi netti possono essere desunti dai dati delle Ragioneria generale dello Stato integrati con quelli degli Ispettorati e dell'Intendenza di finanza competenti per territorio.

Per quanto riguarda gli altri giochi, le scommesse ippiche e sportive sono gestite dall'Amministrazione autonoma dei Monopoli con le stesse procedure del lotto e delle

lotterie; Totocalcio, Totogol, Totosei e Totobingol sono gestiti dal CONI; Superenalotto, Totip e Formula 101 dalla SISAL. I dati dei proventi lordi dei giochi gestiti da CONI e SISAL sono disponibili su base regionale. Per i proventi netti si pone il problema dell'imputazione delle vincite di importo maggiore, pagate a livello centrale. Anche in questo caso, però, si può regionalizzare le vincite in base alle giocate.

In conclusione, il gettito netto dei giochi, del lotto e delle lotterie può essere devoluto alle Regioni, senza necessità di modificare la normativa sulla materia.

11. Il destino delle attuali imposte comunali e provinciali “minori”

Gli enti locali dispongono di una serie di imposte minori, che non sono state oggetto della trattazione precedente. Si tratta di tributi introdotti dalla legislazione statale, che ne ha definito la struttura, a volte in modo molto puntuale e analitico. Comuni e Province possono comunque incidere sulla amministrazione degli stessi attraverso l'esercizio del proprio potere regolamentare che, per quanto disposto dalla legge n. 57/1997 (legge Bassanini), prevale persino sulle disposizioni di legge.

I tributi in oggetto sono i seguenti:

per i Comuni:

- taxa occupazione spazi ed aree pubbliche comunali (TOSAP);
- imposta sulla pubblicità e le pubbliche affissioni;
- contributo di urbanizzazione;
- taxa sui cani;
- imposta sui passi carrai;
- canone per la raccolta, allontanamento, depurazione e scarico delle acque;
- addizionale sui diritti di imbarco dei passeggeri sugli aeromobili;

per le Province:

- taxa occupazione spazi e aree pubbliche provinciali.

Sono prelievi obbligatori che si rifanno al principio della controprestazione e al più generale principio di correlazione; inoltre, nella maggior parte dei casi, presentano una ottima visibilità (un aspetto indubbiamente positivo ai fini della responsabilizzazione delle amministrazioni locali). Infine, con l'eccezione per l'anacronistica imposta sui passi carrai, che già alcuni Comuni hanno abolito, sono prelievi che rispondono non solo ad esigenze di gettito ma anche (e soprattutto) a finalità extratributarie. Queste ultime possono giustificare l'esistenza anche in presenza di scarso gettito; per esempio, la TOSAP, comunale e provinciale, contribuisce all'uso efficiente dello spazio pubblico (per esempio, abbreviando i tempi di permanenza dei cantieri sulle strade); l'imposta sulla pubblicità e le pubbliche affissioni contribuisce a limitare la diffusione di manifesti, insegne e altri veicoli pubblicitari nei centri urbani (con i conseguenti danni di natura estetica); i contributi di urbanizzazione sono uno strumento fondamentale per la politica urbanistica; la taxa sui cani può essere articolata in modo tale da scoraggiare il possesso di determinate razze, ritenute pericolose, applicando a queste ultime - come succede in Germania⁷⁰ - tariffe altissime; il canone per la raccolta, allontanamento,

⁷⁰ In Germania, nel 2002, la taxa variava da 3 DM a 1.200 DM (European Commission 2002).

depurazione e scarico delle acque, ponendo a carico degli utenti i costi effettivi del servizio⁷¹, incentiva il recupero delle acque reflue da parte dell'industria.⁷²

Queste forme di prelievo dovrebbero quindi essere mantenute, aumentando possibilmente i margini di autonomia attribuiti alle amministrazioni locali nella determinazione della struttura del tributo, delle esenzioni e delle agevolazioni.

Forti perplessità sorgono, invece, riguardo al permanere nell'ordinamento della tassa sui passi carrai, che grava su un beneficio inesistente, e all'addizionale sui diritti di imbarco dei passeggeri sugli aeromobili,⁷³ che ha regole di applicazione complesse e farraginose, e si configura come una imposta erariale più che come una imposta locale; inoltre, beneficia i Comuni che ospitano sul proprio territorio le strutture aeroportuali con una quota molto ridotta del gettito, che va, paradossalmente, a finanziare anche la sicurezza delle grandi stazioni ferroviarie. Entrambi i tributi dovrebbero quindi essere cancellati.

Le Province dispongono della TOSAP relativa all'occupazione di aree e spazi pubblici provinciali (principalmente strade). Per essa valgono le stesse considerazioni fatte a proposito della analoga tassa comunale.

12. Il destino delle imposte regionali “minori”

Le Regioni dispongono oggi dei seguenti tributi che non sono stati oggetto della trattazione precedente:

- tassa sulle concessioni regionali;
- tassa occupazione spazi e aree pubbliche regionali;
- tassa per l'abilitazione all'esercizio delle professioni;
- imposta regionale sulle concessioni statali del demanio marittimo;
- imposta regionale sulle concessioni statali di occupazione e uso di beni del patrimonio indisponibile dello Stato;
- tassa per il diritto allo studio universitario;
- imposta sulle emissioni sonore degli aeromobili.

Si tratta di un complesso assai variegato di prelievi obbligatori, che hanno come minimo comune denominatore il riferimento al principio del beneficio, ma che presentano caratteristiche e obiettivi molto diversi. Mentre la tassa sulle concessioni regionali, la TOSAP, la tassa per il diritto allo studio universitario e l'imposta sulle emissioni sonore

⁷¹ Per le utenze industriali il canone è commisurato alla quantità e qualità dell'acqua scaricata (in ottemperanza al principio “chi inquina paga”; per le utenze civili è invece commisurato alla quantità di acqua consegnata.

⁷² Il canone assume, in effetti, le caratteristiche di quasi-prezzo per l'utilizzo dei servizi di fognatura e depurazione.

⁷³ L'art. 2, comma 11 della legge n. 350/2003 (L.F. per il 2004) ha istituito per l'anno 2004 l'addizionale, pari a 1 euro per passeggero imbarcato. L'addizionale è versata all'entrata del bilancio dello Stato per la successiva riassegnazione, per la parte eccedente 30 ml di euro, in un apposito fondo istituito presso il Ministero dell'interno e ripartito sulla base del rispettivo traffico aeroportuale secondo i seguenti criteri:

- a) il 20% del totale a favore dei Comuni del sedime aeroportuale o con lo stesso confinante, secondo la media delle seguenti percentuali: percentuale di superficie di territorio comunale inglobata nel recinto aeroportuale sul totale del sedime; percentuale della superficie totale del comune nel limite massimo di 100 Kmq.;
- b) al fine di pervenire ad efficaci misure di tutela della incolumità delle persone e delle strutture, l'80% del totale per il finanziamento di misure volte alla prevenzione e al contrasto delle criminalità e al potenziamento della sicurezza nelle strutture aeroportuali e nelle principali stazioni ferroviarie.

degli aeromobili si prestano ad essere utilizzate (in linea di principio, salvo i *caveat* che seguiranno) come strumenti di politica economica, sociale ed ambientale, la tassa per l'abilitazione all'esercizio delle professioni, l'imposta regionale sulle concessioni statali del demanio marittimo e l'analoga tassa sulle concessioni statali di occupazione e uso di beni del patrimonio indisponibile dello Stato sembrano avere soltanto finalità di finanziamento del bilancio regionale. Per quanto riguarda le due ultime forme di prelievo, in particolare, non sembra che queste soddisfino il criterio di correlazione né quello di responsabilità, venendosi a creare uno iato fra chi concede il diritto e chi applica e riscuote la tassa. Sembrerebbe quindi logico riattribuire allo Stato, nell'ambito del generale riassetto della fiscalità, il gettito di queste due imposte.

L'imposta sulle emissioni sonore degli aeromobili rappresenta uno strumento interessante, che mira a incentivare la realizzazione e l'uso di apparecchi più ecologici e, al tempo stesso, a compensare le comunità più danneggiate dalle emissioni sonore con l'impiego del gettito. L'imposta, introdotta dalla L.F. 2001⁷⁴, si applica ad ogni decollo e atterraggio nei confronti della compagnia aerea utilizzatrice o proprietaria del velivolo e può essere aumentata fino al 15% in relazione alla fascia oraria e fino al 10% in relazione alla densità abitativa dell'intorno aeroportuale. Il gettito è distribuito dalla Regione fra gli enti locali maggiormente interessati dall'insediamento aeroportuale per la realizzazione di programmi di disinquinamento acustico e di monitoraggio delle emissioni sonore. E' quindi una imposta di scopo che risponde al principio "chi inquina paga", assunto dall'Unione europea come linea guida della politica ambientale. Tuttavia, la complessità e onerosità della gestione, unitamente allo scarso gettito, ne fanno un tributo antieconomico che dovrebbe essere profondamente rivisto o cancellato dall'ordinamento. Poiché quest'ultima, drastica, soluzione sarebbe probabilmente incompatibile con le disposizioni comunitarie, si potrebbe lasciare alla discrezionalità delle amministrazioni regionali la decisione di introdurre o meno l'imposta, cosicché l'imposta verrebbe (presumibilmente) introdotta soltanto là dove si trovano i maggiori aeroporti: i soli in grado di produrre un gettito non trascurabile.⁷⁵

13. I tributi propri delle Regioni e degli enti locali

Secondo il disposto dall'art. 119, comma 2, della Costituzione, Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni stabiliscono ed applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Si tratta di tributi propri in senso stretto⁷⁶, che vengono istituiti per autonoma decisione delle amministrazioni regionali e locali, in risposta a specifiche esigenze locali. Le Regioni e gli enti locali si pongono però su due piani differenti riguardo alla deliberazione dei tributi propri, in quanto solo le prime dispongono del potere legislativo necessario per l'introduzione di nuovi oneri tributari.⁷⁷ Le

⁷⁴ Legge n. 342/2000, artt. 90 ss.

⁷⁵ Nelle altre Regioni il gettito è irrisorio. La Regione Toscana, per esempio, traeva dall'imposta nel 2001 un gettito pari a soli 5.000 euro.

⁷⁶ Si utilizza l'espressione tributi propri in senso stretto per distinguerli dai tributi propri derivati, che a differenza di quelli qui considerati, sono previsti e regolati dalla legislazione statale, sebbene il loro gettito affluisca interamente ai Governi sub-centrali.

⁷⁷ Scrive Franco Gallo (Gallo 2003): "La ricordata nuova organizzazione costituzionale in distinte entità equiordinate come lo *Stato*, le *Regioni*, le *Province*, i *Comuni* e le *Città metropolitane* (art. 114, comma 1) e l'attribuzione della potestà legislativa esclusiva *allo Stato*, limitatamente ai tributi erariali (art. 117, comma 2, lett. e) e *alle Regioni*, per quanto riguarda tutti gli altri tributi regionali e locali (art. 117, comma 4) inducono anzitutto a ritenere il sistema tributario dello Stato come autonome e separate, rispetto a quello delle Regioni. Differentemente dalla precedente disciplina costituzionale, il nuovo Titolo

Amministrazioni regionali, dunque, potranno deliberare con propria legge l'istituzione di nuove imposte e tasse, nel rispetto dei principi costituzionali e delle norme di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario emanati con legge dello Stato⁷⁸. E' auspicabile che tali norme vengano emanate in tempi brevi⁷⁹ e siano formulate il più chiaramente possibile, così da ridurre al minimo le possibilità di contenzioso circa la delimitazione della sfera di autonomia delle amministrazioni regionali e locali. Le norme in questione potranno prevedere, per esempio,⁸⁰

- il divieto di introdurre nuovi tributi regionali o locali che siano duplicazioni di quelli erariali;⁸¹
- il divieto di introdurre prelievi obbligatori che costituiscano ostacolo alla libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali o alla libertà di stabilimento delle imprese sul territorio;⁸²
- il divieto di norme agevolative dirette esclusivamente a soggetti non residenti (al fine di attrarre sul proprio territorio attività economiche e/o capitali);⁸³
- il divieto di deliberare addizionali o sovrimposte ai tributi erariali con aliquote progressive, suscettibili di alterare la scala di progressività del prelievo;
- la riserva agli enti locali di quelle forme di prelievo che rispondano al principio del beneficio e siano fortemente connaturate alle attività svolte dai Comuni e dalle Province.

Le Regioni definiranno con propria legge la struttura dei tributi propri nel rispetto dei summenzionati principi (e di altri che il legislatore nazionale vorrà porre). Inoltre, nell'esercizio dei poteri di coordinamento del sistema tributario loro attribuiti dall'art. 117 Cost., dovranno provvedere a definire con legge le aree di imposizione riservate agli enti locali, distinguendo fra Comuni, Province e Città metropolitane, e le caratteristiche principali delle imposte e tasse locali, senza arrivare però a determinare in ogni dettaglio la struttura dei medesimi tributi (la cui istituzione da parte delle amministrazioni competenti dovrebbe, peraltro, essere facoltativa).

I Comuni, le Province e le Città metropolitane delibereranno l'istituzione delle imposte e tasse previste dalla Regione di appartenenza, definendone in dettaglio (attraverso

V della Costituzione conosce, quindi, due sistemi tributari primari e un sistema tributario "secondario", quello locale, che si iscrive a sua volta all'interno di quello regionale."

⁷⁸ La Corte costituzionale ha chiarito in una recente sentenza che le Regioni non possono legiferare sulla materia prima che le suddette norme statali di coordinamento siano emanate. E' preclusa evidentemente la preoccupazione – certamente non infondata – che in assenza di tali norme di coordinamento, si sarebbe corso il rischio di una eccessiva frammentazione del sistema tributario con rivolti negativi sia per l'equità che per l'efficienza del sistema tributario.

⁷⁹ La mancata emanazione di tali norme di coordinamento di fatto azzerava l'autonomia tributaria, costituzionalmente garantita, delle Regioni e degli enti locali.

⁸⁰ Sul tema si vedano, per esempio, la proposta di disegno di legge contenuta in Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali (2003) e la legge spagnola del 22 settembre 1980, n. 8, Ley organica de financiación de las Comunidades autónomas (LOFCA).

⁸¹ In particolare, divieto di introdurre imposte generali sul reddito, sul patrimonio, sui consumi e sui capitali. Il divieto non riguarda, ovviamente, le addizionali e le sovrimposte eventualmente previste dalla legislazione statale per il finanziamento delle autonomie locali.

⁸² Divieto che è previsto dal Trattato CE e deve valere anche per i tributi regionali e locali. In base a tale principio risulterebbe probabilmente illegittimo il prelievo sui metanodotti (il c.d. tubatico) introdotto dalla Regione Sicilia.

⁸³ Si tratta di divieto di concorrenza fiscale sleale, già introdotto nella legislazione comunitaria con riferimento ai Paesi UE.

l'esercizio dei propri poteri regolamentari) le caratteristiche strutturali e le modalità di gestione (accertamento, versamento, ecc.). Nel fare questo dovranno restare, ovviamente, entro i limiti dettati dalla Costituzione e dalle norme di coordinamento del sistema tributario emanate con leggi statali e regionali.

Si può prevedere che lo spazio riservato ai tributi propri in senso stretto (regionali e locali) sarà molto ridotto, sia per l'estensione del prelievo statale, sia per l'ampia diffusione dei tributi propri derivati, che continueranno ad avere grande importanza – almeno sotto il profilo del gettito – anche nel nuovo ordinamento, sia infine per le esigenze della perequazione che è realizzabile in modo efficace soltanto se i tributi locali sono relativamente omogenei. Riguardo a quest'ultimo punto, si ricorda che la perequazione della capacità fiscale ai sensi del comma 3 dell'art. 119 Cost. si effettua con riferimento alle entrate tributarie pro-capite standardizzate, che la standardizzazione del gettito si ottiene applicando a tutti gli enti la medesima struttura del tributo (cioè le stesse aliquote e le stesse detrazioni/deduzioni, ove previste) e che tale procedura ha senso se, e solo se, tutti gli enti applicano gli stessi tributi, pur con aliquote e, eventualmente, detrazioni e/o deduzioni differenziate. I tributi autonomi, a libera scelta, devono quindi necessariamente occupare uno spazio limitato; solo in questo caso possono essere considerati come forme di prelievo aggiuntivo che non meritano di essere considerate ai fini della perequazione, in quanto assimilabili ai maggiori prelievi che si realizzano (per i tributi propri derivati) con l'aumento delle aliquote rispetto alle aliquote standard.

Il prelievo autonomo delle Regioni e degli enti locali sarà probabilmente confinato a tributi che siano espressione del principio del beneficio, siano fortemente connaturati alle funzioni svolte e, magari, siano in grado di far fronte a situazioni specifiche molto "sentite". Per i Comuni, si possono fare quattro esempi:

- l'imposta di soggiorno, che potrebbe essere reintrodotta dai Comuni turistici per far fronte alle maggiori spese imposte dai flussi turistici; si tratta di un prelievo che in Europa ha una certa diffusione (European Commission 2002) e che ha trovato applicazione in Italia tra il 1911 il 1989⁸⁴; il tributo potrebbe essere adottato anche da altri Comuni che, pur non presentando la caratteristica della turisticità, attirino, per ragioni di affari o altri scopi, numerosi cittadini non residenti⁸⁵;
- altri prelievi legati ai flussi turistici, come le tasse di sbarco sulle isole minori⁸⁶, i *tickets* sugli autobus turistici⁸⁷ in ingresso nelle città d'arte, o una tassa sui biglietti di ingresso a musei e altri luoghi d'arte, con esenzione dei residenti⁸⁸;
- le imposte, tasse e contribuzioni legate alla tutela dell'ambiente e della qualità dell'aria in particolare; in questa categoria possono essere fatte rientrare varie forme di prelievo tendenti al controllo della congestione stradale (e dei connessi costi sociali) nei centri storici, come i tickets per l'accesso alle ZTL (zone a traffico limitato), il *road pricing*, ecc.⁸⁹ oltre alle

⁸⁴ Sui pro e i contro dell'imposta di soggiorno, si vedano Napoli e Villani (2005) e Jannotti Pecci (2005).

⁸⁵ I costi sostenuti da una città metropolitana come Milano a causa dell'afflusso di non residenti sono elevati. Per una stima di questi ultimi si veda Bernareggi (2004).

⁸⁶ Soluzione adottata a Capri per far fronte, in parte, ai costi imposti dai turisti "giornalieri".

⁸⁷ Misura adottata dal Comune di Venezia.

⁸⁸ Misura in vigore in talune città tedesche.

⁸⁹ Esistono in proposito diverse esperienze straniere - da ultimo quella di Londra - che possono servire da guida per le amministrazioni delle maggiori e più congestionate città italiane.

- eventuali sovraimposte comunali alla tassa di possesso degli autoveicoli e dei motoveicoli da adottarsi limitatamente ai mezzi più inquinanti;
- contributi di miglioria specifica, che potrebbero essere reintrodotti per finanziare specifiche opere pubbliche che beneficiano in misura rilevante certe categorie di cittadini più o meno esattamente individuabili.⁹⁰

Per le Province risulta più difficile identificare tributi *propri in senso stretto* legati alle funzioni esercitate. Le funzioni principali delle Province riguardano la viabilità, la tutela dell'ambiente, l'istruzione e il lavoro. L'IPT e l'imposta sulla RCA sono chiaramente connaturate alle competenze provinciali in materia di viabilità, anche se si può discutere se queste siano i prelievi ideali sotto il profilo della dinamica del gettito. L'imposta di possesso degli autoveicoli e motoveicoli, che in questo saggio si propone di sottrarre alle Regioni e di attribuire, almeno in parte, alle Province, è un altro prelievo chiaramente legato alle funzioni esercitate. Lo stesso si può dire per il c.d. tributo ambientale (di fatto una addizionale alla TARSU o TIA applicata dai Comuni). Ma tutti questi prelievi sono tributi propri *derivati*, che devono essere applicati ovunque, seppure (in qualche caso) con certi margini di autonomia riguardo alle aliquote. Lo spazio per ulteriori tributi autonomi delle Province nelle materie indicate sembra alquanto ridotto, per non dire nullo.

Risulta anche abbastanza difficile individuare forme di prelievo autonomo, politicamente accettabili, legate alle altre funzioni rilevanti esercitate dalle Province: lavoro e istruzione. Per quanto riguarda il finanziamento dei centri per l'impiego, si potrebbe pensare ad una tassazione delle imprese, che in ultima analisi, usufruiscono del servizio insieme ai lavoratori. Tuttavia, la tassazione delle imprese ben difficilmente può essere realizzata a livello provinciale, per l'enorme difficoltà di determinare il reddito o il valore aggiunto riferibile alla provincia. Si potrebbe, in alternativa, pensare alla tassazione delle imprese in base al numero di dipendenti occupati nella provincia, o ai nuovi assunti, con una modesta imposta capitaria. L'ipotesi è tecnicamente realizzabile, ma presenta due inconvenienti che vanno attentamente valutati. In primo luogo, si andrebbe a gravare ulteriormente, seppure in misura modesta, sul costo del lavoro, proprio in un periodo in cui si cerca di ridurlo per aumentare la competitività dell'economia e rilanciare l'occupazione. In secondo luogo, il nuovo prelievo aumenterebbe ulteriormente i costi degli adempimenti fiscali da parte delle imprese, sollevando lamentele che non sarebbero del tutto ingiustificate. In conclusione, sembra preferibile porre il costo dei servizi legati al collocamento, e più in generale al lavoro, a carico della fiscalità generale (compartecipazione e/o addizionale Irpef).

Per la copertura dei costi connessi alla gestione delle scuole, si può pensare all'attribuzione alle amministrazioni provinciali di una quota delle tasse scolastiche versate dagli studenti che frequentano gli istituti scolastici della provincia. Si potrebbe fare ricorso sia alla compartecipazione alle tasse scolastiche con una quota fissa uguale in tutte le province, sia ad una addizionale con aliquota deliberata liberamente dalle amministrazioni provinciali entro un limite massimo fissato dalla legge. La seconda soluzione consente una effettiva autonomia tributaria delle Province, che potrebbero fissare il livello dell'addizionale sulla base degli oneri sostenuti o programmati, per la

⁹⁰ Tale soluzione è praticabile se e fin tanto che la base imponibile ICI non è in grado di rispecchiare adeguatamente e con sufficiente tempestività i benefici derivanti dalle opere pubbliche. Nonostante la riforma del Catasto e il suo affidamento ai Comuni che potranno definire microzone omogenee, è probabile che i valori catastali non riusciranno mai a rispecchiare pienamente l'effetto delle opere pubbliche (per esempio una linea metropolitana) sul valore degli immobili.

manutenzione e gestione degli edifici scolastici. Per contro, il prelievo avrebbe una maggiore visibilità e potrebbe forse sollevare qualche ostilità, considerando la natura e la destinazione della spesa. In definitiva, anche in questo caso potrebbe essere preferibile ricorrere alla fiscalità generale.

Nulla vieta, però, che si introducano nell'ordinamento questi tributi (per finanziare i centri per l'impiego e le scuole) lasciando alle Province piena libertà di scelta riguardo alla loro effettiva applicazione. Le Amministrazioni locali sono infatti nella migliore posizione per valutare l'accettabilità politica di queste forme di prelievo e quindi per decidere in merito. Questi tributi potrebbero, opportunamente, assumere la natura di imposte di scopo, marcando le differenze rispetto ad altre entrate e accrescendo, in qualche misura, l'accettabilità politica del prelievo.

Per le Regioni, le uniche forme di prelievo autonomo che non tragga origine dalla legge statale è costituito probabilmente dai tickets sanitari.

Lo spazio per prelievi propri in senso stretto si restringe quindi, apparentemente, passando dai Comuni alle Province e da queste alle Regioni. Va da sé che i margini di autonomia si amplierebbero se taluni tributi passassero dal campo dei tributi propri derivati a quello dei tributi propri in senso stretto. A questo risultato si potrebbe pervenire se si stabilisse che la legislazione statale che regola uno o più tributi propri derivati viene abrogata a partire dal momento in cui entrano in vigore analoghi tributi istituiti dalle Regioni con propria legge. Non è, però, chiara la desiderabilità di una modifica di questo genere, che aumenterebbe sensibilmente la complessità del sistema tributario e i connessi costi di adempimento e renderebbe molto più complicata la perequazione. La soluzione migliore consiste probabilmente nell'aumentare gli spazi di autonomia delle Regioni nell'applicazione di taluni tributi derivati, come la tassa per il conferimento dei rifiuti in discarica, e la tassa per il diritto allo studio (Osculati 2005).

14. Le proposte dell'Alta Commissione per le Regioni

L'Alta Commissione, nel ridefinire il sistema tributario delle Autonomie, ha posto al centro dell'attenzione il principio di correlazione e l'esigenza di ridurre le disomogeneità delle entrate sul territorio al fine di rendere più agevole la perequazione. Ne è derivata, per le Regioni, la proposta che schematicamente si riporta qui sotto.

L'Alta Commissione propone di ripartire il gettito dell'IRAP privata (cioè dell'imposta che grava sul settore privato dell'economia) in parti uguali fra lo Stato e le Regioni al fine di ridurre le disparità di gettito per abitante oggi riscontrabili sul territorio. Propone inoltre di ridurre drasticamente la manovrabilità delle aliquote da parte delle Regioni confinandola nell'intervallo $4,5 \pm 0,45$ per cento. In compenso l'IRAP pubblica, oggi con aliquota fissa dell'8,5 per cento, diverrebbe manovrabile con gli stessi limiti (10 per cento dell'aliquota base) dell'IRAP privata (quindi l'aliquota regionale dovrà esser compresa nell'intervallo $8,5 \pm 0,85$ per cento). La perdita di gettito per le Regioni verrebbe compensata con l'aumento della compartecipazione IVA e con l'attribuzione dell'imposta sui tabacchi, dei proventi del lotto e delle lotterie e dell'imposta di bollo sulle concessioni. Anche per questi tributi – IVA esclusa – le Regioni acquisirebbero la possibilità di variare le aliquote entro il 10 per cento dell'aliquota base. La condivisione dell'Irpef/Ire permanerebbe nella forma di addizionale sulla stessa base imponibile dell'imposta erariale o nella forma di sovrimposta con l'aggiunta, in entrambi i casi, di una perequazione specifica che dovrebbe salvaguardare le Regioni economicamente più

deboli; sia per l'addizionale che per la sovrainposta verrebbe tolto il vincolo dell'aliquota minima obbligatoria. Le accise sui carburanti continuerebbero a rappresentare una parte importante delle entrate regionali. Le imposte minori rimarrebbero sostanzialmente invariate. Infine, la quota di IVA di competenza di ciascuna Regione verrebbe calcolata in base alle dichiarazioni e non più in base a criteri statistici.

Dei problemi e delle virtù di ogni singolo "pezzo" della proposta si è già detto nei paragrafi precedenti dove si è fatta l'analisi dei pro e dei contro di ogni singolo tributo. Sia consentito qui fornirne una valutazione globale delle proposte dell'Alta Commissione.

Pur riconoscendo lo sforzo fatto per trovare una soluzione soddisfacente che contemperi le varie, contrastanti esigenze, bisogna dire che la proposta è per certi versi paradossale, perché riduce – non aumenta – la capacità delle Regioni di realizzare proprie autonome politiche nei vari campi in cui hanno competenze esclusive o concorrenti. A questo proposito si osserva che l'IVA (salvo improbabili ripensamenti dell'UE) non sarà assolutamente manovrabile dalle Regioni e che l'imposta sui giochi non è collegabile ad alcun obiettivo se non quello di alimentare il bilancio dell'ente. Inoltre, la riduzione della base imponibile IRAP, l'attribuzione di metà dell'IRAP privata allo Stato, il dimezzamento dell'intervallo di aliquota entro cui le Amministrazioni possono muoversi, sono elementi che comporteranno di fatto la non utilizzabilità dell'IRAP come strumento per incentivare/disincentivare le scelte economiche nel quadro dei più generali obiettivi di politica economica, industriale e ambientale della Regione. Infatti, anche sfruttando al massimo i residui spazi di autonomia, non si potrebbe avere, probabilmente, una differenziazione del carico fiscale sufficiente a modificare le decisioni produttive. Al contrario, finora la possibilità di incidere sugli elementi strutturali dell'IRAP è stata utilizzata dalle Regioni come supporto alle loro politiche. Si veda, per esempio, l'esperienza della Regione Toscana (Regione Toscana 2004, IRPET 2004) che nell'ambito di una politica tendente alla tutela dell'ambiente e del turismo, con la Legge finanziaria 2004 ha ridotto l'IRAP alle imprese dotate di certificazione della qualità ambientale e aumentato la tassa per il conferimento in discarica di rifiuti speciali, penalizzando le aziende meno attente all'ambiente; o l'esperienza della Regione Piemonte, che ha concesso sgravi IRAP per l'organizzazione delle Olimpiadi invernali.

Nella proposta dell'Alta Commissione la Regione manterrebbe – e, in qualche caso, acquisirebbe - la capacità di manovrare imposte e tasse ed altri prelievi obbligatori (accise sulla benzina e sul gas naturale, tassa per il conferimento dei rifiuti in discarica, imposta di possesso degli autoveicoli e motoveicoli, accise sui tabacchi e ticket sanitari) in funzione delle politiche *ambientali e sanitarie*, ma sarebbe sprovvista di strumenti più generali a supporto delle politiche industriali e del piano di sviluppo regionale. Basta scorrere l'art. 117 Cost. per rendersi conto di quanto ampie siano le competenze, esclusive o concorrenti, delle Regioni in campo economico dopo la riforma costituzionale: agricoltura, artigianato, turismo, energia, servizi pubblici locali (salvo le norme per la tutela della concorrenza), ricerca scientifica e tecnologica e sostegno dell'innovazione, trasporti e navigazione, previdenza complementare e integrativa, esercizio del credito a carattere regionale. Le Regioni dovrebbero quindi avere a disposizione un ampio armamentario di strumenti di politica economica che

consenta loro di raggiungere quegli obiettivi⁹¹. Fra questi gli strumenti fiscali hanno sempre avuto un largo impiego e un ruolo importante, anche se negli ultimi anni l'Unione europea ha posto seri vincoli sull'utilizzo di agevolazioni fiscali e di altra natura⁹².

Pur con questo caveat riguardante la normativa comunitaria, sembra necessario attribuire alle Regioni una gamma di imposte, tasse ed altri prelievi che presenti un buon grado di differenziazione e che comprenda accise ed altre imposte indirette, imposte sul reddito delle persone fisiche e imposte sulle imprese.

15. Una proposta alternativa per le Regioni

La nostra proposta per le Regioni comprende:

- una addizionale IRE *flat rate* su una base imponibile più ampia di quella dell'imposta erariale, che ignori le deduzioni per la progressività (c.d. *no tax area*) e quelle per carichi di famiglia e che presenti, invece, un proprio minimo imponibile relativamente basso (o nullo) in modo da generare, con aliquote modeste, un gettito elevato e la più ampia partecipazione dei cittadini al finanziamento della spesa pubblica locale, nella massima trasparenza consentita dalla separata annotazione nel CUD e nel Modello Unico dell'imposta dovuta alla Regione. Da un punto di vista distributivo, questa proposta non è più iniqua e regressiva della tassazione dei consumi (IVA) o di determinati consumi (accise). Anzi, va rilevato che i consumi sono più alti, a parità di reddito, per le famiglie più numerose e che le accise colpiscono consumi essenziali: quindi la tassazione dei consumi è particolarmente sfavorevole alle famiglie numerose. Per ridurre i problemi connessi alla cattiva distribuzione territoriale della capacità fiscale, alle Regioni del Mezzogiorno potrebbero essere attribuita, in aggiunta alla addizionale, una compartecipazione all'Ire con aliquota uniforme (basterebbe una aliquota modesta per accorciare le distanze rispetto al Centro-Nord e rendere più agevole la perequazione).⁹³ In questo quadro, agevolazioni IRE autonomamente disposte dalle Regioni per le attività di interesse generale svolte dai privati in sostituzione di analoghi servizi prodotti dal settore pubblico consentirebbero di realizzare la cosiddetta sussidiarietà orizzontale, che ha trovato garanzia costituzionale con il quarto comma dell'art. 118 Cost.⁹⁴;
- l'IRAP come imposta regionale - senza cioè alcuna suddivisione del gettito fra Stato e Regioni - e con gli stessi margini di manovra sulle aliquote oggi esistenti (circa ± 20 per cento dell'aliquota base) per la parte c.d. privata; impossibilità per le Regioni di modificare l'aliquota gravante sul costo del

⁹¹ Secondo la nota teoria di Tinbergen (1967), per raggiungere n obiettivi di politica economica bisogna disporre di altrettanti strumenti.

⁹² La normativa in tema di aiuti di Stato e divieto di discriminazione si applica anche ai governi sub-centrali.

⁹³ La compartecipazione non dovrebbe complicare più di tanto la perequazione. Basterebbe considerare le entrate derivanti dalla compartecipazione Irpef/Ire come risorse proprie standard delle Regioni meridionali.

⁹⁴ L'art. 118, 4° comma della Costituzione recita: Stato, Regioni, Città metropolitane, Province e Comuni favoriscono l'autonoma iniziativa dei cittadini, singoli o associati, per lo svolgimento di attività di interesse generale, sulla base del principio di sussidiarietà.

lavoro del settore pubblico, al fine di non consentire alle Regioni di scaricare sullo Stato e gli altri enti territoriali i propri problemi economici; base imponibile ridotta con esenzione parziale del costo del lavoro, concordemente con quanto previsto dal Governo e/o con l'introduzione di un minimo imponibile. In caso di decisione avversa della Corte di giustizia europea, l'IRAP dovrebbe essere sostituita da altra imposta sulle imprese che colpisca contemporaneamente profitti, capitale e salari, sul modello della *taxe professionnelle* e della *gewerbesteuer* (vedi riquadri) originariamente in vigore in Francia e, rispettivamente, in Germania; oppure da prelievi sulle singole componenti del valore aggiunto alla stregua della vecchia imposta di ricchezza mobile in vigore fino al 1972. Il fatto che la *taxe professionnelle* e la *gewerbesteuer* siano state esse stesse sottoposte a critica serrata e più volte modificate (Conseil des impotes 1997, Commission de reforme de la taxe professionnelle, 2004, Commissione UE 2002) non cancella l'interesse per un tipo di imposizione che gravi contemporaneamente sul capitale, il lavoro e i profitti, garantendo una base imponibile ampia e ben bilanciata; in effetti, fra le proposte di sostituzione delle attuali *taxe professionnelle* e *gewerbesteuer*, che presentano una base imponibile troppo ristretta e limitata al risultato netto di gestione con qualche modesto correttivo, figura il ritorno a forme di tassazione più prossime a quelle originarie (vedi riquadri);

- compartecipazione all'IVA e addizionali alle accise erariali sulle benzine per autotrazione, i tabacchi e gli alcolici, con possibilità di modificare le aliquote delle addizionali (ma non dell'IVA) entro modesti intervalli, tali da non incentivare il *cross border shopping*, e abbattimento delle corrispondenti imposte erariali in misura pari alle aliquote base delle addizionali;
- le imposte e tasse minori già in vigore, che dovrebbero essere conservate pur con qualche modifica intesa a razionalizzare il prelievo; in particolare sembra necessario rivedere l'imposta sul rumore degli aerei che, là dove non si verifica un consistente traffico aereo, comporta oneri superiori agli introiti.

La *taxe professionnelle*

La *taxe professionnelle* esiste dal 1976 e grava su tutti i soggetti che esercitano a titolo abituale una attività non assimilabile al lavoro dipendente. Nel 2003 ha fornito un gettito di 22 mld di euro al netto delle agevolazioni. I beneficiari sono i Comuni, ma le camere di commercio e altri enti pubblici possono applicare addizionali, che nel 2003 ammontavano a circa 1,2 mld di euro.

Il progetto redatto nel 1974 prevedeva una imposta che doveva gravare sui redditi netti, sul cinquanta per cento dei salari e sulle immobilizzazioni materiali (proprietà fondiaria e beni mobili). La legge istitutiva ridusse l'imponibile al valor locativo delle immobilizzazioni materiali e al 20 per cento della massa salariale, salvo che per le attività minori non commerciali per le quali si fa riferimento al fatturato e per le attività commerciali e artigianali con un modesto volume di affari per le quali si fa riferimento al valore locativo del solo patrimonio immobiliare. Nel 1982 la percentuale della massa salariale presa in considerazione è stata ridotta al 18 per cento e la legge finanziaria per il 1999 ha disposto la progressiva fuoriuscita dei salari dalla base imponibile della *taxe professionnelle*, da completarsi entro il 2003. Il valore locativo delle immobilizzazioni è calcolato forfaitariamente come il 16 per cento del valore iscritto a bilancio al lordo degli ammortamenti se il bene ha vita utile inferiore a 30 anni e all'8-9 per cento se la vita utile è uguale o superiore a 30 anni.

Il campo di applicazione della *taxe professionnelle* è stato progressivamente ridotto escludendo l'agricoltura e la pesca, gli artigiani, gli artisti e gli sportivi, la locazione di appartamenti ammobiliati, il settore pubblico, l'attività di insegnamento e la stampa. I soggetti passivi sono oggi 2,7 milioni contro 3,6 milioni di persone fisiche e giuridiche potenzialmente imponibili. Per ridurre le disparità di trattamento delle imprese, a partire dal 1979 il debito di imposta è stato limitato a una certa percentuale del valore aggiunto d'azienda, pari all'8 per cento nel 1999 e poi gradualmente ridotta fino al 3,5 per cento nel 1991, per poi crescere nuovamente nel 1995 in modo differenziato per categoria di impresa. Il costo dell'agevolazione è stato posto a carico del Tesoro. Dal 1996 è stata introdotta una contribuzione minima per le grandi imprese, sempre espressa in percentuale del valore aggiunto, per compensare in parte il costo degli sgravi; l'entità della contribuzione minima era inizialmente pari allo 0,35 per cento e stata elevata all'1,5 per cento a partire dal 2001.

L'imposta risultante da tutte queste modifiche è stata criticata per il gravame eccessivo sulle imprese industriali e sugli investimenti in particolare, per la cattiva distribuzione del gettito sul territorio (che preesisteva alle modifiche), per l'onere imposto allo Stato dalla parametrizzazione del prelievo massimo e per la deresponsabilizzazione delle amministrazioni locali che possono aumentare l'aliquota legale contando sull'intervento dello Stato per alleviare l'onere eccessivo che potrebbe ricadere su certe imprese. L'onere per lo Stato è connesso anche alla deducibilità della *taxe professionnelle* dalla base imponibile dell'imposta sul reddito.

Il 26 febbraio 2004 si è insediata una Commissione governativa (Commissione Fouquet) con il compito di studiare la sostituzione della *taxe professionnelle* con un prelievo che non penalizzi l'industria e in particolare gli investimenti. Le direttive emanate dal primo ministro per il funzionamento della Commissione prevedono: a) di preservare l'autonomia finanziaria delle collettività locali; b) di mantenere un legame con l'attività economica del territorio; c) di non generare un trasferimento di oneri tributari verso le famiglie; d) di favorire lo sviluppo della intercomunalità. La Commissione ha prodotto un primo rapporto (Commission de reforme de la Taxe professionnelle 2004) in cui le soluzioni possibili sono appena abbozzate. E' però interessante notare che fra le soluzioni considerate – che dovranno essere approfondite in un successivo rapporto – è compresa l'allargamento della base imponibile a tutti i fattori della produzione con il recupero di una quota della massa salariale (oggi del tutto esclusa) e l'imposizione su valori contabili quali il margine operativo lordo o il risultato netto di gestione o su un misto di valori contabili e valori locativi. In ogni caso, la nuova imposizione non potrà gravare sulle famiglie, perché tale soluzione è stata esclusa dalle direttive governative: quindi è escluso che la *taxe profesionale* possa essere sostituita da imposte di consumo.

La *gewerbesteuer*

La *gewerbesteuer* è una imposta gestita e riscossa dai Comuni tedeschi, che girano parte del gettito ai *Lander* e allo Stato federale in base al principio della condivisione delle fonti che informa l'ordinamento finanziario tedesco e si applica praticamente a tutte le maggiori entrate tributarie; in base a tale principio l'imposta viene gestita dall'ente che può farlo nel migliore dei modi e il gettito viene ripartito fra i diversi livelli di governo secondo proporzioni molto variabili fissate dalla legge federale.

La *gewerbesteuer* inizialmente gravava, come la *taxe professionnelle*, sui profitti, il capitale e le retribuzioni. Successivamente il monte salari è stato gradualmente escluso dalla base imponibile e il capitale ha assunto un peso molto modesto. Oggi la *gewerbesteuer* colpisce una base imponibile che è costituita essenzialmente dai profitti calcolati ai fini dell'imposta sul reddito con qualche correzione che tiene conto del capitale operativo (impianti e attrezzature al netto degli ammortamenti, capitale circolante, crediti commerciali). Per le persone fisiche e le società di persone è prevista una deduzione che di fatto costituisce un minimo imponibile. Il lavoro autonomo e le aziende agricole sono esenti dall'imposta. L'imposta base è determinata applicando una aliquota del 5 per cento, salvo che per le imprese individuali e le società di persone con redditi sotto una certa soglia, per le quali si applica una aliquota ridotta. I Comuni esercitano la loro autonomia applicando all'imposta base determinati moltiplicatori, che possono comportare variazioni piuttosto ampie nell'imposizione. Mediamente, l'aliquota effettiva si colloca sul 18 per cento.

La riforma fiscale entrata in vigore nell'anno 2000 (Hofmann e Scherf 2005) ha coinvolto direttamente o indirettamente anche la *gewerbesteuer*. La legge di riforma intendeva ridurre drasticamente il carico fiscale sulle imprese per aumentarne la competitività. Quindi ha ridotto l'aliquota dell'imposta sulle società al 25 per cento, abolendo la differenza di trattamento fra utili distribuiti e utili non distribuiti, detassato le plusvalenze per operazioni infragruppo, modificato la tassazione dei dividendi. Per contro ha ridotto gli ammortamenti e la deducibilità delle perdite dagli esercizi futuri. Inoltre ha consentito di dedurre parzialmente, con aliquota standard, la *gewerbesteuer* dalla base imponibile dell'imposta sul reddito: più precisamente, l'importo deducibile è pari all'imposta base moltiplicata per 1,8 e rappresenta circa la metà dell'imposta locale effettivamente versata.

Prevedendo che tutte queste modifiche avrebbero fatto crescere l'imponibile della *gewerbesteuer*, e con esso il gettito, una quota maggiore del ricavato dell'imposta locale è stato assegnato ai *Lander* e al governo federale. L'ipotesi di base si è però verificata del tutto errata, per cui gli enti locali – soprattutto le grandi città - sono venuti a trovarsi in difficoltà finanziarie. Si è verificato, infatti, che la perdita di gettito conseguente all'esenzione delle plusvalenze è stata molto maggiore del previsto e si è ignorato che la parziale deducibilità della *gewerbesteuer* dall'imponibile dell'imposta sul reddito avrebbe comportato un minor gettito anche per la *gewerbesteuer*.⁹⁵ Nel 2003 è quindi stata varata una ulteriore riforma della finanza locale (in vigore dal primo gennaio 2004) che ha accresciuto la quota della *gewerbesteuer* riservata ai Comuni. Si tratta di una misura tampone in attesa di una vera riforma dell'imposta.

Due proposte di modifica erano state formulate: a) una estensione della *gewerbesteuer* al lavoro autonomo e b) la sostituzione della *gewerbesteuer* con una imposta sul reddito delle persone fisiche e delle persone giuridiche con aliquota costante. Su nessuna delle due proposte è stato raggiunto l'accordo politico, ma la questione dovrà tornare all'attenzione del legislatore perché la *gewerbesteuer* nella sua versione attuale, oltre ad avere effetti distorsivi, dà un gettito che risente molto fortemente del ciclo (Truger and Jacoby, 2002).

⁹⁵ La *gewerbesteuer* si applica sul reddito al netto di una quota standardizzata della medesima imposta, pari –come si è detto – al 180 per cento dell'imposta base.

16. Le proposte dell'Alta Commissione per gli enti locali

L'Alta Commissione non ha elaborato ipotesi di riforma della finanza comunale e provinciale che abbiano lo stesso grado di dettaglio delle proposte per la finanza regionale. Tuttavia, le linee essenziali della proposta di riforma dovrebbero essere le seguenti.

Per i *Comuni* l'Alta Commissione prevede un rafforzamento dell'imposizione indiretta e di quella reale sul reddito e il patrimonio. Viene proposta una imposta sostitutiva sulle locazioni immobiliari con contemporaneo scorporo di questi redditi dalla base imponibile Irpef, l'attribuzione ai Comuni dell'accisa sui carburanti per autotrazione e del bollo auto con possibilità di variarne l'aliquota in funzione del possesso o meno di un posto auto, dell'IVA relativa alle vendite al consumo di talune attività presenti in quasi tutti i Comuni (rivendite di giornali, bar, rivendite di tabacchi, distributori di carburante), l'aumento dell'addizionale sull'energia elettrica con contestuale riduzione dell'imposta erariale e la "flessibilizzazione" della relativa aliquota (oggi fissa); inoltre, verrebbe mantenuta l'imposizione sul reddito attraverso l'addizionale Irpef/Ire (modificata) o una sovrimposta, in analogia a quanto proposto per le Regioni. L'ICI e le imposte minori verrebbero presumibilmente conservate inalterate.⁹⁶

Questa proposta presenta alcuni aspetti critici (già evidenziati nei precedenti paragrafi) riguardo all'imposta sostitutiva sulle locazioni immobiliari, il bollo auto, l'IVA e l'imposta sui carburanti per autotrazione. Quest'ultima potrebbe però essere accettabile se la distribuzione del gettito avvenisse non in base alle entrate derivanti dalle vendite nel singolo ente, ma in base a criteri statistici di cui si dirà fra breve.

Per le *Province* l'Alta Commissione propone di aumentare il grado di autonomia tributaria attribuendo alle amministrazioni provinciali la facoltà di variare l'aliquota dell'imposta sulle assicurazioni RCA entro certi limiti fissati con legge dello Stato. L'Alta Commissione resta nel vago per quanto riguarda le altre forme di prelievo, salvo esprimere una certa avversione per l'attribuzione di una addizionale o sovrimposta Irpef/Ire in luogo dell'attuale compartecipazione (Violetti, 2004a). In sostanza il problema dell'adeguamento della finanza provinciale è stato solo marginalmente affrontato dall'Alta Commissione e non esistono proposte articolate.

17. Una proposta alternativa per i Comuni e le Province

La nostra proposta per i Comuni prevede:

- il potenziamento dell'ICI con la revisione degli estimi catastali e il contenimento delle agevolazioni sulla prima casa;
- una addizionale Irpef/Ire *flat rate*, analoga a quella prevista per le Regioni, gravante sulla base imponibile dell'imposta erariale al lordo delle deduzioni per la progressività e i carichi familiari; l'addizionale dovrebbe assorbire la compartecipazione al gettito dell'Irpef/Ire, con contestuale riduzione delle aliquote erariali;
- una certa flessibilità nella determinazione dell'aliquota dell'addizionale sui consumi di energia elettrica nelle abitazioni, analogamente a quanto già previsto per le Province;

⁹⁶ I documenti dell'Alta Commissione non dedicano molta attenzione a queste imposte.

- il mantenimento delle altre imposte e tasse oggi in vigore (TARSU, TOSAP, imposta sulla pubblicità e pubbliche affissioni) ad eccezione della anacronistica imposta sui passi carrai;
- l'eventuale attribuzione ai Comuni di parte del gettito dell'imposta erariale sulle benzine per autotrazione, secondo un criterio statistico che preveda prima la ripartizione del gettito fra le Regioni in base ai consumi delle famiglie e, successivamente, la ripartizione fra i Comuni di ciascuna Regione in base alla popolazione residente;
- l'eventuale attribuzione ai grandi Comuni e alle Città metropolitane di parte dell'imposta di registro relativa agli immobili; essa potrebbe essere connessa all'effettivo passaggio ai Comuni della gestione del Catasto (previsto dalla Legge Bassanini) e sarebbe coerente, probabilmente, con una differenziazione delle funzioni tra enti di diversa dimensione (una certezza per quanto riguarda le Città metropolitane, che assorbiranno le funzioni delle Province);
- la possibilità di applicare una vasta gamma di prelievi forzosi legati al principio del beneficio, eventualmente con vincolo di destinazione su tutto o parte del gettito; esempi di queste imposte, tasse ed altre contribuzioni sono stati forniti in un precedente paragrafo; le Regioni dovrebbero farsi carico di emanare, in coerenza con i principi fondamentali emanati con legge dello Stato, la necessaria legislazione che indichi a grandi linee la natura dei prelievi forzosi in oggetto.

La nostra proposta per le Province prevede:

- la trasformazione dell'imposta sulle assicurazioni RCA in imposta provinciale con aliquota liberamente determinabile dalle Amministrazioni provinciali entro una forchetta di valori fissati con legge dello Stato;
- l'attribuzione alle Province, in tutto o in parte, dell'imposta di possesso degli autoveicoli e motoveicoli, con possibilità di variare l'aliquota in funzione dell'inquinamento prodotto dai veicoli; l'imposta verrebbe, dunque sottratta in tutto o in parte alle Regioni, cui verrebbe attribuita in cambio l'IPT che – come già rilevato – presenta un gettito molto variabile e perciò poco adatto a garantire stabilità e programmabilità al bilancio provinciale. Se si volesse garantire la parità di gettito rispetto alla situazione attuale, le Province dovrebbero ottenere una addizionale alla imposta regionale, le cui aliquote verrebbero contestualmente ridotte; il gettito dell'imposta di possesso è infatti molto superiore a quello dell'IPT;
- la trasformazione della compartecipazione IRPEF attuale in una addizionale IRPEF/IRE da applicarsi con le stesse modalità delle addizionali comunale e regionale;
- l'attribuzione alle Province, con legge regionale che si rifaccia ai principi fondamentali contenuti nella legislazione statale, della facoltà di istituire tributi propri in senso stretto che abbiano correlazione con le materie da esse gestite (scuola, collocamento, ambiente, viabilità). Alcune ipotesi sono state fornite nel paragrafo 13, cui si rinvia.

18. Alcuni punti qualificanti della nostra proposta

La nostra proposta presenta qualche elemento qualificante che la distingue da quella dell'Alta Commissione pur avendo con essa diversi elementi in comune.

In primo luogo non demonizza l'IRAP o, più in generale, le imposte sulle imprese come fonte di reddito delle autonomie locali. L'aggravio che deriva dall'applicazione dell'IRAP non è così rilevante da mettere le imprese italiane al margine della competizione internazionale. Se si fa riferimento ai tassi *effettivi* di imposizione sul reddito delle società, costruiti tenendo conto di tutte le varie forme di prelievo (statale, regionale e locale) che gravano direttamente o indirettamente su tali redditi, ma anche delle agevolazioni concesse, le imprese risultano essere tassate meno pesantemente in Italia che in Francia e Germania. Un recente accurato studio (Eischner, Lammersen e Schwager, 2003) che ha calcolato i tassi medi e marginali di imposizione usando la metodologia di Devereux e Griffith (una evoluzione della ben nota metodologia di King e Fullerton) per un alto numero di regioni europee e alcuni Stati extraeuropei, con riferimento ad una impresa che investa nel settore manifatturiero e realizzi un particolare insieme di investimenti ricorrendo a determinate forme di finanziamento, colloca l'Italia fra i Paesi a fiscalità media. L'imposizione media effettiva (che fa riferimento a investimenti molto redditizi) è più alta in Italia rispetto all'Irlanda, alla Svizzera, all'Inghilterra (Londra) e all'Austria, ma più bassa rispetto alla Francia, alla Germania e agli USA (Boston). In particolare il tasso medio effettivo di imposta per gli investimenti nelle regioni italiane era pari nel 2003 al 31,7-31,8 per cento contro il 37,3 per cento di Francoforte e Monaco di Baviera e il 34,1-35,7 per cento delle regioni francesi (Parigi esclusa). I tassi marginali di imposizione, che si riferiscono agli investimenti meno redditizi⁹⁷, pongono l'Italia in una posizione ancora più favorevole,⁹⁸ subito dopo la Svizzera e l'Irlanda e a grande distanza dalle regioni tedesche e francesi.⁹⁹ La scarsa competitività delle imprese manifatturiere italiane non dipende quindi esclusivamente, o principalmente, dalla fiscalità ma da altri fattori, quali la produttività del lavoro, il costo dell'energia, la qualità e il costo dei servizi pubblici e il credito. Inoltre, si è argomentato nel paragrafo 4 che non ci sono forti ragioni per escludere le imposte sulle imprese dalle fonti di finanziamento dei servizi resi dalle amministrazioni locali alle famiglie. Di conseguenza, si propende per una conferma dell'IRAP (ridimensionata nell'ammontare e ridisegnata per quanto riguarda l'imponibile) o, nel caso di cancellazione dell'imposta da parte della Corte di giustizia UE, per la sostituzione con altra imposta che ne mantenga in parte le caratteristiche.

In secondo luogo, la nostra proposta dà maggiore spazio all'imposizione sul reddito, con l'attribuzione a tutti i livelli di governo sub-centrale di addizionali IRPEF con aliquote determinabili dalle amministrazioni regionali e locali entro i limiti previsti dalla legislazione statale. E' previsto che le addizionali assorbano le attuali partecipazioni IRPEF con contemporanea riduzione delle aliquote erariali. L'Alta Commissione, per contro, predilige nettamente l'imposizione indiretta legata al principio di correlazione e tende a ridurre al minimo il prelievo sui redditi. Si argomenta che l'IRPEF è imposta che grava ormai quasi esclusivamente sui salari e che pertanto ha perso ogni riferimento alla capacità contributiva e non è in grado di perseguire l'equità distributiva. Ma in

⁹⁷ Sono gli investimenti marginali in senso economico, ovvero quelli che danno un valore attuale netto uguale a zero o di poco superiore.

⁹⁸ Le marcate differenze riscontrate tra tassi medi (EATR) e tassi marginali (EMTR) è spiegata dagli Autori (Eischner, Lammersen e Schwager, 2003) con la struttura dei sistemi fiscali: "The impact of local and regional taxes – which are property taxes in most cases – on the EMTRs generally is stronger than their impact on EATRs. There is also a strong impact of targeted measures like investment tax credits or the dual income tax."

⁹⁹ Il medesimo studio mette in evidenza che il costo del lavoro altamente qualificato in Italia si colloca sui valori massimi. A questo risultato concorrono, però, gli alti contributi sociali e i tassi marginali di imposta sui redditi elevati.

realtà, da questo punto di vista le alternative dell'IRPEF non sono migliori: infatti le imposte indirette su specifici consumi (accise) e le imposte generali sugli scambi sono regressive, e a parità di reddito colpiscono più pesantemente le famiglie numerose (un risultato certo non desiderabile). L'imposizione sul reddito può mantenere un ruolo importante nell'ambito del federalismo per varie ragioni. *Primo*, l'addizionale IRPEF è perfettamente trasparente: il cittadino sa quanto paga alla amministrazione locale (perché l'importo è chiaramente indicato nel CUD o nella dichiarazione dei redditi) e può fare un confronto con i benefici ottenuti dai servizi pubblici; la responsabilizzazione delle amministrazioni locali è quindi più efficace. La stessa trasparenza non è assicurata dall'imposizione indiretta¹⁰⁰ e, in particolare, dalla compartecipazione all'IVA. *Secondo*, l'attribuzione di addizionali IRPEF alle autonomie locali consente di assegnare la funzione di redistribuzione allo Stato e quella di sostegno della sussidiarietà orizzontale agli enti decentrati, che nel nuovo ordinamento sono responsabili dell'offerta di una vasta gamma di servizi che potrebbero essere prodotti dal settore privato. Questo aspetto, non di secondaria importanza, richiede che le quote di IRPEF/IRE attribuite alle Regioni e agli enti locali abbiano dimensioni piuttosto ampie sì da rendere economicamente interessanti ed efficaci gli eventuali sgravi. Siccome la distribuzione delle addizionali su tutti i livelli di governo confligge probabilmente con la possibilità di attribuire aliquote elevate di prelievo, la soluzione ideale potrebbe consistere nell'assegnare alle Regioni e ai Comuni, che sono gli enti che maggiormente offrono servizi suscettibili di essere offerti dai privati, addizionali piuttosto robuste e alle Province una addizionale di importo più contenuto. Del resto, anche oggi le quote di gettito Irpef che affluiscono alle Regioni e ai Comuni sotto forma di addizionali e/o compartecipazioni sono maggiori di quelle destinate alle Province.

Una ulteriore ragione di distinzione fra la presente proposta e quella dell'Alta Commissione consiste nel diverso modo di intendere il principio di correlazione, che per l'ACoFF significa mettere a carico dei beneficiari il costo dei servizi pubblici, mentre in questo saggio si sottolinea la funzione strumentale che le entrate possono assumere rispetto all'esercizio delle funzioni attribuite. Viene, in altri termini, riconosciuta la funzione extratributaria che le imposte e tasse possono rivestire: imposte e tasse, quindi, come strumento di politica economica e non come meri mezzi di finanziamento del bilancio pubblico. Ne deriva la necessità di conservare nella "cassetta degli attrezzi" delle Regioni l'IRAP o altra analoga imposta sulle imprese come strumento per l'attuazione delle politiche nel settore dell'energia, dell'impresa, dei servizi pubblici, dell'ambiente, e così via. Dalla diversa impostazione discende altresì un maggiore interesse per certe imposte e tasse minori, che danno un gettito limitato ma che possono essere di ausilio per il raggiungimento di alcuni obiettivi di *policy* locale (si vedano in proposito i paragrafi 11, 12 e 13).

Una quarta ragione di distinzione risiede nella necessità di assicurare a tutti gli enti una gamma sufficientemente ampia di imposte, tasse ed altre forme di prelievo obbligatorio, che è riconosciuta in questo studio, ma osteggiata dall'Alta Commissione che privilegia

¹⁰⁰ Le compartecipazioni sono forme di prelievo assolutamente opache, che non possono essere evidenziate in nessun modo nei documenti fiscali. Le addizionali alle imposte specifiche (accise) possono in teoria essere evidenziate in fattura o nello scontrino fiscale, ma in realtà è difficile farlo perché sussistono diverse difficoltà tecniche. L'accisa sui tabacchi, per esempio, presenta una parte legata alla quantità fisica di prodotto venduto e una parte ad valorem e a questo prelievo si aggiunge l'IVA che si applica anche sull'imposta specifica (come per tutti gli altri prodotti soggetti ad accisa). L'evidenziazione nei documenti fiscali delle imposte indirette è più agevole per le imposte generali sugli scambi, come la GST canadese applicata con aliquote differenziate dagli Stati e dalle Province autonome. In Italia non è però possibile introdurre imposte di questo tipo a causa dei vincoli comunitari.

l'attribuzione a ciascun livello di governo di entrate gravanti su materia imponibile specifica, secondo il principio di separazione delle fonti: tassazione della motorizzazione per le Province, della casa per i Comuni e dei consumi per le Regioni: principio che comunque neanche l'Alta Commissione applica in modo acritico ed esclusivo, visto che per ogni categoria di enti vengono previste ulteriori entrate, che gravano su materie diverse da quelle su indicate. La concentrazione del prelievo su certe manifestazioni di capacità contributiva presenta il difetto di rendere le entrate eccessivamente dipendenti dalle dinamiche di quelle basi imponibili e di non lasciare alle Regioni e agli enti locali gli strumenti per sanare eventuali perdite di gettito che si verificano per la principale fonte di entrata. Dovrebbe, inoltre, essere insito nel federalismo lasciare alle autonomie locali la scelta di quali forme di prelievo utilizzare per sanare i problemi di bilancio: quindi, per esempio, per i Comuni la scelta tra l'inasprimento dell'ICI o il ricorso all'addizionale IRPEF o ad imposte di scopo o comunque rispondenti al principio del beneficio. E' anche in questo che si manifesta l'autonomia; ma un sistema tributario eccessivamente concentrato su certa materia imponibile riduce drasticamente queste possibilità di scelta.

Una quinta ragione di divergenza tra questo studio e le proposte dell'Alta Commissione risiede in una cauta apertura verso forme di entrate differenziate per categorie di enti appartenenti allo stesso livello di governo. L'uniformità delle entrate è stata sostenuta con l'impossibilità di effettuare la perequazione della capacità fiscale qualora enti diversi fossero dotati di tributi diversi, in quanto – si argomenta – diverrebbe impossibile standardizzare il gettito dei tributi. Una analisi più attenta dimostra, però, che non è necessaria una assoluta uniformità dei sistemi tributari locali e che all'interno della stessa categoria di enti (Comuni, Province o Regioni) si potrebbero prevedere imposte e tasse aggiuntive per gruppi omogenei di enti qualora ciò sia utile per il conseguimento di certi obiettivi: per esempio, per ridurre la dimensione della perequazione. Un esempio è stato brevemente accennato nel paragrafo 15 a proposito dell'addizionale regionale IRPEF/IRE. Si è argomentato che per ridurre le sperequazioni nella distribuzione del gettito sul territorio si potrebbe prevedere accanto all'addizionale, per le Regioni del Mezzogiorno e solo per quelle, una compartecipazione all'imposta erariale con aliquota modesta. Tale compartecipazione servirebbe a compensare in parte la limitatezza delle basi imponibili delle regioni meridionali, limitando la dimensione del fondo perequativo da istituirsi ai sensi del comma 3 dell'art. 119 Cost. A fronte di questo vantaggio non si avrebbero maggiori difficoltà nella standardizzazione delle entrate: basterebbe includere la compartecipazione (con aliquota fissa) fra le entrate standardizzate delle Regioni meridionali. Analogamente, se ai grandi Comuni o alle Città metropolitane fosse attribuita, per ipotesi, una addizionale all'imposta di registro sugli immobili con facoltà di fissarne l'aliquota entro una "forchetta" di valori, le entrate standardizzate di questi enti includerebbero il gettito dell'imposta di registro con l'aliquota minima, mentre non sarebbe affatto modificato il gettito degli altri Comuni, che non avrebbero diritto a questa entrata aggiuntiva.

Un ultimo elemento di differenziazione è costituito dalla sottolineatura della assoluta necessità ed urgenza di emanare le norme di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario: norme che dovevano essere il compito primo dell'Alta Commissione, ma che sembrano essere state da questa relegate all'ultimo posto fra le priorità. Tali norme dovrebbero servire a definire, fra l'altro, le caratteristiche dei tributi propri (in senso stretto) delle Regioni e degli enti locali. Per i tributi dei Comuni e delle Province è necessario altresì che la legislazione regionale ne definisca la struttura, senza

arrivare al dettaglio per non ledere gli spazi di autonomia riconosciuti dalla Costituzione agli enti locali. L'urgenza di legiferare in questo campo deriva dalle sentenze della Corte costituzionale che hanno negato alle Regioni la facoltà di introdurre nuovi tributi nelle more della definizione dei principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Non legiferare creerebbe quindi un grave *vulnus* all'autonomia di Regioni, Province e Comuni, renderebbe più incerta la tenuta dei bilanci locali e non darebbe alcun aiuto alla soluzione degli annosi problemi che affliggono le città d'arte e le città metropolitane, alle prese con i costi aggiuntivi generati dall'afflusso abnorme di non residenti (problemi che potrebbero essere, almeno in parte, risolti con certe forme di prelievo "mirate" che rientrano nella categoria dei tributi propri in senso stretto attivabili con la procedura legislativa sopra richiamata).

Da ultimo si presenta una tavola sinottica (tabella 7) che dà una immagine sintetica dei pro e dei contro delle diverse imposte e tasse assegnate o assegnabili alle Regioni e agli enti locali. Sulle colonne sono riportati i requisiti principali che dovrebbe rispettare una buona imposta locale. Si sono presi in considerazione la capacità degli enti decentrati di determinare autonomamente le aliquote ed altri elementi strutturali dell'imposta o tassa (autonomia), la visibilità dell'imposta da parte dei cittadini-contribuenti (trasparenza), la correlazione con le funzioni svolte dall'ente, i costi di gestione per l'ente e per i contribuenti (semplicità amministrativa), la distribuzione del gettito sul territorio (fra le Regioni e dentro le Regioni), la capacità di generare effetti distorsivi sull'allocatione delle risorse (distorsioni allocative) e il rischio che l'imposta o tassa venga sopportata da non residenti (*spillovers*).

I punteggi attribuiti riflettono ovviamente una certa discrezionalità, sebbene ci si sia attenuti ai seguenti criteri di valutazione: l'*autonomia* è massima (+++) quando l'ente può determinare l'aliquota ed eventualmente altri elementi dell'imposta o tassa entro intervalli ampi, è media (++) o appena sufficiente (+) quando la normativa comunitaria (per le accise) o la legislazione nazionale (per la TARSU o TIA) limitano più o meno severamente tale autonomia, è nulla (---) quando non è possibile variare l'aliquota; la *trasparenza* è massima (+++) quando l'imposta pagata figura in apposito documento fiscale (dichiarazione, CUD, bollettini di versamento dell'imposta), media (++) quando è indicata in fattura insieme a numerose altre voci, spesso di difficile lettura, insufficiente quando potrebbe essere indicata sullo scontrino fiscale a prezzo di qualche complicazione (-), inesistente (---) quando il cittadino-consumatore non ottiene alcuna informazione circa l'imposta o tassa pagata; la *correlazione* è ottima (+++) quando il tributo è correlato alle funzioni svolte dall'ente territoriale e può essere usato come strumento di politica sanitaria, ambientale, ecc. oppure serve a recuperare costi imposti alla collettività ponendoli a carico di chi li ha prodotti o, ancora, è correlata al beneficio prodotto dalla spesa pubblica, è buona quando il riferimento al principio del beneficio è più blando (come per le imposte sugli immobili), è insufficiente (-) o molto insufficiente (--) quando si tassano consumi che non hanno nulla a che vedere con i servizi offerti dall'ente territoriale o con le politiche dell'ente, è inesistente (---) nel caso della tassazione di entrate occasionali (giochi e lotterie); la *semplicità amministrativa* tiene conto dei costi per le amministrazioni e i contribuenti ed è massima per le addizionali e per le imposte molto semplici come il bollo auto e l'IPT, bassa o media (+/++) quando occorre la costituzione di uffici tributari locali, insufficiente (-) quando si tratta di compartecipazioni che richiedono un certo sforzo per determinare (con ritardo) la quota di competenza del singolo ente, decisamente insufficiente (---) quando la normativa di riferimento è molto complessa (TARSU-TIA) o occorre rivedere profondamente la normativa in essere per attribuire correttamente una quota

dell'imposta erariale agli enti territoriali (registro); per le *distorsioni allocative* si è assegnato il punteggio massimo (+++) quando non ci si attende alcun impatto sulle scelte di consumo e investimento oppure ci si attende un impatto coerente con gli obiettivi di politica sanitaria ed ambientale (accise sui tabacchi, alcolici, ecc.), un punteggio meno alto (++) quando l'impatto è molto improbabile e dipende essenzialmente dal livello delle aliquote (l'impatto può aversi anche sulla localizzazione delle attività e/o dei beni tassati¹⁰¹), un punteggio negativo quando si interferisce nella concorrenza tra prodotti alternativi (benzina/gasolio) o si tassa qualcosa che, invece, andrebbe incentivato (gas naturale); per quanto riguarda gli *spillovers*, il giudizio tiene conto sia della possibilità che l'imposta venga fatta gravare di diritto sui non residenti (come nel caso dell'ICI sulle seconde case) sia della possibilità che il tributo sia traslatato in parte su cittadini residenti in altre giurisdizioni, sia, infine, della possibilità che il prelievo gravi su individui che si trovino momentaneamente in una certa giurisdizione e qui acquistino beni tassati dalla medesima amministrazione locale; il giudizio più negativo (---) è dato a quei tributi che *intenzionalmente* sono fatti gravare sui non residenti (perché in questo modo si minano seriamente i fondamenti del federalismo fiscale), un peso minore (--) agli effetti (sempre incerti) della traslazione e alle accise che gravano sulle seconde case (sempre che tali accise non siano discriminate a sfavore dei non residenti) e un peso ancora inferiore (-) ai consumi occasionali dei non residenti (che comunque possono generare dei costi per la collettività in cui momentaneamente si trovano).

Settembre 2005

¹⁰¹ Questo fenomeno può verificarsi attraverso lo spostamento della residenza per sottrarsi alle maggiori addizionali Irpef/Ire o, anche, attraverso l'immatricolazione delle flotte aziendali là dove l'IPT, il bollo auto e l'imposta sulla RCA sono minori.

Tabella 7 – Tavola sinottica dei pro e dei contro delle diverse imposte e tasse

Tributi	Autonomia	Trasparenza	Correlaz	Semplicità amministr.	Distrib. gettito	Distors. allocat.	spillovers
Addizionale Irpef	+++	+++	+ (serv alle famiglie)	+++	-	++	+++
Compart. IVA (regionale)	---	---	+ (serv alle famiglie)	-	+++	+++	--
IRAP	+++	+++	++	-	---	-	
ICI	+++	+++	++	++	--	-	---
Add. energia elettrica.	+++	++	+ (prov) - (com)	+++	++	+	--
Addizionale sul gas	+++	++	-	+++	---	--	--
Accise sui tabacchi	+	-	+++	-	+++	+++	-
Accise sugli alcolici	+	-	+++	--	+++	+++	-
Accise sui carburanti	+	-	+++	+	---	--	--
Bollo auto	+++	+++	+++	+++	++	+++	+++
IPT	+++	+++	+++	+++	++	++	+++
Imposta su RCA	++	++	+++	++	+++	++	+++
Imposta di registro	++	++	++	---	--	++	++
Imp.sost. sugli affitti	+++	+++	+++	+	---	++	+
Giochi, lotto e lotterie	+++	+++	---	-	+++	+++	-
TARSU - TIA	+	+++	+++	---		+++	+++
TOSAP	+++	+++	+++	++		+++	+++
Pubblicità e affissioni	+++	+++	++	++		+++	+++
Tassa confer. in discarica	++	--	+++	-		+++	+++

Legenda:

molto positivo	+++
positivo	++
leggermente positivo	+
leggermente negativo	-
negativo	--
molto negativo	---

Bibliografia

ANCI-CNC (2003), *V Rapporto sulla fiscalità locale*, Roma.

Antonini L. (a cura di) (2005), *Verso un nuovo federalismo fiscale*, Giuffrè, Milano; atti del Convegno “Dal federalismo legislativo al federalismo fiscale”, Castello di Rivoli (Torino) 9 luglio.

Arachi G. e A. Zanardi (2005), “*Spacchettamento*” o nuovo tipo di calcolo, in *Il sole* 24 ore, 26 marzo.

Bassanini F. e G. Macciotta (a cura di) (2003), *L’attuazione del federalismo fiscale. Una proposta*, ASTRID/Il Mulino, Bologna.

Bernareggi G.M. (2004), *L’onere delle popolazioni non residenti per il bilancio del Comune di Milano*, in *Amministrare*, n.1 (aprile), numero monografico “Popolazione non residente: l’onere del Comune”

Buglione E. e M. Marè (2003), *Il federalismo fiscale in Italia: ruolo dello Stato e degli enti decentrati nella gestione delle entrate e delle spese*, Working paper SIEP n. 296, novembre.

Buratti C. (1995), *Finanza Stato-Regioni: problemi del trasferimento di gettito*, in *Amministrare*, n. 2, numero monografico “Finanza Stato-Regioni”.

Buratti C. (2002), *Quale federalismo fiscale per le Province*, relazione all’Assemblea generale delle Province, Milano 11-12 novembre (mimeo).

Buratti C. (2003), *La finanza delle Province dopo la riforma costituzionale*, *Economia pubblica*, n. 3.

Buratti C. (2004 a), *Note per la riunione dell’Alta Commissione del 3 maggio 2004*, www.governo.it/presidenza/ACoFF.

Buratti C. (2004 b), *Molte ipotesi, poche possibilità: i vincoli alle scelte tributarie*, relazione al Convegno “Dal federalismo legislativo al federalismo fiscale”, Torino 9 luglio, www.governo.it/presidenza/ACoFF, pubblicato in Antonini (2005).

Commission de reforme de la taxe professionnelle (Commissione Fouquet) (2005), *Rapport au Premier Ministre, Rapport d’étape*, 8 luglio, www.ladocumentationfrancaise.fr.

Conseil des impots (1997), *La taxe professionnelle. Quinzième rapport au Président de la République*, www.ccomptes.fr

Convenevoles R. (2004), *Dal flusso di dati sull’IVA regionale una occasione per fare chiarezza*, *Il Sole* 24 ore, 14 dicembre.

Convenevoles R. (2005), *Per ridare equità al prelievo va rivista la base imponibile*, *Il sole* 24 ore, 8 giugno 2005, p.23.

- De Mita E. (2005), *Ma l'IRAP è senza eredi*, in *Il Sole 24 ore*, 13 aprile.
- Elschner C., L. Lammersen e R. Schwager (2003), *The IBC Taxation Index. An International Comparison of the Effective Tax Burden of Companies and on Highly Skilled Manpower*, BAK International Benchmark Club, novembre.
- European Commission (2002), *Inventory of Taxes in the EU*, www.europa.eu.int.
- European Commission (2004), *Excise duty tables*, maggio, www.europa.eu.int.
- Hofmann K. and W. Scherf (2005?), *The Effects of the Tax Reform 2000 in Germany on Local Communities*, www.oeffentliche-finanzen.de
- Gallo F. (2003), *Il nuovo art. 119 della Costituzione e a sua attuazione*, in Bassanini e Macciotta (2003).
- Greco L. (2002), *Prospettive della finanza provinciale: opzioni e simulazioni*, relazione all'Assemblea generale delle Province, Milano 11-12 novembre (mimeo).
- Greco L. (2004), *Una nota quantitativa sulle prospettive della finanza provinciale*, *Economia pubblica*, n. 4.
- Guerrieri G. (a cura di) (2004), *La finanza locale dagli anni Novanta ad oggi*, rapporto di ricerca per il Comune di Roma.
- Il sole 24 ore (2005), *"No all'inclusione degli ammortamenti"* (di L. Palmerini), 15 giugno.
- Irpet (2004), *Fiscalità ambientale in Toscana: alcune proposte di riforma*, marzo.
- Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento per le politiche fiscali (2003), *La regionalizzazione delle entrate erariali*, ottobre.
- Jannotti Pecci C. (2005), *La tassa di soggiorno non serve*, *Il sole 24 ore*, 22 luglio.
- ISAE (2004), *Rapporto annuale sull'attuazione del federalismo*, Roma, febbraio.
- ISAE (2005), *Rapporto sull'attuazione del federalismo*, Roma, febbraio.
- Commissione di Studio sul federalismo amministrativo e fiscale del nuovo Titolo V della Costituzione (2004), *Rapporto*, MEF – Scuola superiore dell'economia e delle finanze.
- Marè M. (2003), *La tassazione dei consumi nell'UE: prelievo statale o imposta federale?*, paper presentato al seminario SECIT "Il fisco italiano e l'Europa", 11 giugno.
- Monteduro Maria Pia (2003), *La finanza decentrata: l'IRAP. Un'analisi distributiva e possibili sviluppi*, paper presentato al seminario SECIT "Il fisco italiano e l'Europa", 3 dicembre.

Napoli G. e S. Villani (2005), *Tassa di soggiorno, chance dei Comuni*, Il sole 24 ore, 17 luglio.

Osculati F. (2005), *L'IRAP e il federalismo dimezzato*, working paper SIEP, n. 402.

Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali, Ministero dell'interno (2003), *Proposta di norme di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario ai sensi degli articoli 117, 119 e 120 della Costituzione*, ottobre, www.governo.it/presidenza/ACoFF.

Regione Toscana (2004), *Piano regionale di azione ambientale della Toscana 2004-2006*, marzo.

Rizzardi R. (2004), *IVA "regionale", il Fisco cerca l'ago nel pagliaio*, Il sole 24 ore, 4 dicembre.

Stajano S. (a cura di) (2004), *Autonomia finanziaria e federalismo fiscale. Modelli di decentramento adottati in altri Paesi*, in MEF-Scuola superiore dell'economia e delle finanze, Commissione di studio sul federalismo amministrativo e fiscale del nuovo titolo V della Costituzione, mimeo, gennaio, www.governo.it/presidenza/ACoFF.

Tinbergen J. (1967), *Economic Policy: principles and design*, North Holland, Amsterdam.

Truger A. and W. Jacoby (2002), *Tax Reforms and "Modell Deutschland": Lessons from Four Years of Red-Green Tax Policy*, Working paper PEIF-3, december.

Vegas G. e G. Vitaletti (2005), *Riforma Irap, una chance per sviluppo e federalismo*, in Il sole 24 ore, 15 aprile.

Vitaletti G. (2004 a), *Per un federalismo fiscale nel segno dei principi di correlazione, trasparenza, efficienza*, www.governo.it/presidenza/ACoFF.

Vitaletti G. (2004 b), *Il federalismo fiscale, ovvero: dalle imposte-manna alle imposte-talenti*, relazione al Convegno "Dal federalismo legislativo al federalismo fiscale", Torino 9 luglio, www.governo.it/presidenza/ACoFF.

Vitaletti G. (2005), *Il federalismo fiscale, ovvero: dalle imposte-manna alle imposte-talenti?*, in L. Antonini (2005).