



CORTE DEI CONTI

SEZIONE DELLE AUTONOMIE

AUDIZIONE DELLA CORTE DEI CONTI SUI SISTEMI TRIBUTARI DELLE REGIONI E
DEGLI ENTI TERRITORIALI NELLA PROSPETTIVA DELL'ATTUAZIONE DEL
FEDERALISMO FISCALE E DELL'AUTONOMIA DIFFERENZIATA

VI COMMISSIONE PERMANENTE - FINANZE



11 DICEMBRE 2019



CORTE DEI CONTI



CORTE DEI CONTI

SEZIONE DELLE AUTONOMIE

AUDIZIONE DELLA CORTE DEI CONTI SUI SISTEMI TRIBUTARI DELLE REGIONI E
DEGLI ENTI TERRITORIALI NELLA PROSPETTIVA DELL'ATTUAZIONE DEL NELLA
PROSPETTIVA DELL'ATTUAZIONE DEL FEDERALISMO FISCALE E
DELL'AUTONOMIA DIFFERENZIATA

VI COMMISSIONE PERMANENTE - FINANZE

11 DICEMBRE 2019

INDICE

1	Considerazioni introduttive	1
1.1	<i>Il disegno autonomistico nella Carta costituzionale</i>	1
1.2	<i>Il contesto finanziario e tributario delle Regioni e delle autonomie locali</i>	2
2	Il federalismo fiscale nelle Regioni	6
2.1	<i>Il percorso normativo</i>	6
2.2	<i>Il sistema delle entrate</i>	9
2.2.1	<i>I tributi regionali</i>	9
2.2.2	<i>Il retaggio della finanza derivata</i>	12
2.2.3	<i>La capacità di riscossione delle Regioni</i>	15
3	Il federalismo fiscale negli enti locali	22
3.1	<i>Il percorso normativo</i>	22
3.2	<i>Il sistema delle entrate</i>	24
3.2.1	<i>I tributi comunali</i>	24
3.2.2	<i>Analisi delle entrate comunali</i>	26
3.3	<i>La perequazione come parziale rimedio alle differenze territoriali</i>	39
3.3.1	<i>Il sistema di perequazione</i>	39
3.3.2	<i>L'efficacia del sistema perequativo</i>	40
3.4	<i>Le questioni irrisolte</i>	41
4	Conclusioni	44

1 Considerazioni introduttive

La Corte dei conti è stata chiamata più volte in audizione in Parlamento, presso la Commissione per l'attuazione del federalismo fiscale, ad esprimere considerazioni sul tema dell'attuazione dei principi posti dalla legge delega n. 42 del 2009 con riferimento al modello di finanziamento ed al sistema perequativo degli enti di autonomia territoriale¹.

La Sezione delle autonomie, nell'audizione del 17 luglio scorso, ha riferito sulle procedure in atto per la definizione delle intese di cui all'art. 116, comma 3, Cost. dinanzi alla anzidetta Commissione, rilevando che il percorso dell'autonomia differenziata postula la compiuta attuazione del sistema di finanziamento regionale delineato dal d.lgs. n. 68 del 2011; sistema che include la definizione degli schemi di perequazione regionale distinti tra spese LEP e non LEP.

La presente audizione si inserisce in tale ambito, per valutare in che misura il processo avviato abbia realizzato gli obiettivi della riforma e se abbia incontrato difficoltà nell'attuazione. Tuttavia, il profilo della richiesta, attivata presso la Commissione Finanze, orienta maggiormente l'analisi sul fronte delle entrate, anche se le valutazioni sul processo non possono prescindere da uno sguardo d'insieme che ponga attenzione agli strumenti di riequilibrio territoriale.

In questa prospettiva, si intende offrire un ulteriore contributo di riflessione attraverso l'esame dei dati tratti dalle contabilità degli enti, soffermandosi sugli effetti della normativa vigente nella materia oggetto di discussione.

Tanto a conferma dell'interesse, sempre dimostrato dall'Istituto, verso i processi evolutivi finalizzati ad un più efficiente impiego delle risorse ed a una razionalizzazione delle fonti di prelievo, con conseguente miglioramento dell'impatto delle gestioni pubbliche sulle comunità amministrative.

1.1 Il disegno autonomistico nella Carta costituzionale

In linea di principio, un sistema autonomistico tende a realizzare un modello di gestione delle funzioni e degli strumenti fiscali ripartita tra i diversi livelli di governo e persegue la finalità di raggiungere una migliore efficienza del sistema fiscale, devolvendo poteri e competenze ai livelli decentrati di governo.

Il principio fondante del federalismo fiscale è il decentramento e la previsione di una

¹ Si richiamano, in proposito, l'audizione delle SS.RR. in sede di controllo in data 12 febbraio 2009, dinanzi alle Commissioni riunite bilancio e finanze della Camera, in ordine al disegno di legge delega n. 2105 in materia di federalismo fiscale; l'audizione delle SS.RR. in data 24 febbraio 2011, dinanzi alla Commissione Parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale, in ordine allo schema del decreto legislativo n. 68 del 6 maggio 2011 (deliberazione SSRRCO/17/CONTR/11); l'audizione delle SS.RR. in data 6 marzo 2014, dinanzi alla Commissione Parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale, in ordine alle problematiche attuative ed alle prospettive del federalismo fiscale; l'audizione delle SS.RR. in data 2 febbraio 2017, dinanzi alla Commissione Parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale, in ordine alla distribuzione delle risorse nella fiscalità locale, gli effetti sul sistema perequativo e le prospettive di modifica (deliberazione n. 1/SSRRCO/AUD/17); l'audizione della Sezione delle autonomie, in data 17 luglio 2019, dinanzi alla Commissione Parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale, in tema di autonomia differenziata.

maggiore autonomia di entrata e di spesa, cui devono connettersi effetti di maggiore efficienza del sistema, anche per una più calibrata corrispondenza tra bisogni dei cittadini e decisioni politiche, differenziando l'offerta di beni e servizi in base alle effettive esigenze e caratteristiche dei territori (Regioni, Province e Comuni).

La regola di riferimento è quella dettata dall'art. 119, primo comma, della Costituzione, secondo cui i «*I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa, nel rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci (...)*». Aggiunge il terzo comma, che «*La legge dello Stato istituisce un fondo perequativo, senza vincoli di destinazione, per i territori con minore capacità fiscale per abitante*» e, il quinto comma, che interventi speciali in favore di determinati enti territoriali sono previsti solo in casi particolari (es. per rimuovere gli squilibri economici e sociali).

Le risorse rinvenienti dall'autonomia di entrata degli enti dovrebbero costituire, quindi, la principale forma di finanziamento, residuando al ruolo statale i fondi perequativi e gli interventi speciali.

In attuazione del disegno tracciato dall'art. 119 Cost., la legge n. 42 del 2009 ha inteso, quindi, garantire la copertura integrale della spesa valutata tenendo conto di costi e fabbisogni standard per le sole funzioni connesse ai livelli essenziali delle prestazioni da erogare in condizioni di efficienza e di appropriatezza su tutto il territorio nazionale, mentre per le altre funzioni il criterio di riferimento è costituito dalla perequazione delle capacità fiscali.

Al riguardo, occorre precisare che attraverso la determinazione dei fabbisogni standard vengono individuate le componenti di spesa direttamente influenzate da specifici bisogni o costi di produzione rilevati in sede locale, mentre le capacità fiscali sono rappresentate dal gettito potenziale da entrate proprie di un territorio, data la base imponibile e l'aliquota legale.

Il ruolo del legislatore nazionale nell'attuazione del disegno federalista è delineato nell'art. 117, secondo comma, della Costituzione, che attribuisce allo Stato la legislazione esclusiva in materia di «*perequazione delle risorse finanziarie*», nonché di «*determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale*».

Come già evidenziato nelle precedenti occasioni, si tratta di un percorso che ha incontrato notevoli difficoltà di attuazione anche in relazione all'intensificarsi della crisi finanziaria che ha colpito il nostro Paese.

1.2 Il contesto finanziario e tributario delle Regioni e delle autonomie locali

La legge n. 42/2009, che pure ha cercato di offrire risposte alle indicate questioni di fondo distinguendo tra funzioni fondamentali (cui assicurare l'integrale finanziamento in base ai fabbisogni standard) ed altre funzioni da attuare nel rispetto dei principi di solidarietà e di coesione sociale, non ha risolto i problemi di maggiore frizione connessi alla

realizzazione del nuovo sistema di finanziamento, quelli dipendenti dalla redistribuzione di vantaggi e svantaggi conseguenti alla modifica di precedenti situazioni di equilibrio in un quadro di sostanziale invarianza di oneri per la finanza pubblica.

Il nucleo di questa disciplina, racchiuso in poche disposizioni collocate al Capo II, artt. 7-10, della legge delega, si incentra sulla finanza delle Regioni a statuto ordinario, per la quale è prevista una ripartizione delle funzioni e dei costi relativi alle materie di competenza legislativa regionale e di competenza esclusiva statale affidate alla competenza amministrativa regionale. In questo ambito, il livello delle entrate da assegnare alle Regioni è determinato, da un lato, in base al fabbisogno necessario a coprire 'integralmente' l'esercizio ordinario delle funzioni essenziali connesse alle "prestazioni concernenti i diritti civili e sociali" di cui all'art. 117, secondo comma, lettera m), della Costituzione (prestazioni che devono essere garantite su tutto il territorio nazionale), dall'altro, in base al gettito dell'aliquota media di equilibrio dell'addizionale regionale all'IRPEF (stabilita ad un livello sufficiente per compensare l'importo dei soppressi trasferimenti erariali utilizzati per le rimanenti funzioni)².

Il progetto di riforma avviato dalla legge n. 42/2009 è inteso ad attuare il principio di sussidiarietà e responsabilità degli amministratori locali nei confronti delle rispettive collettività amministrative, garantendo agli enti territoriali, da un lato, un complesso di risorse finanziarie relativamente stabili e adeguate alle funzioni da svolgere, dall'altro, sufficienti spazi di variazione dei tributi in grado di assicurare l'equilibrio dei bilanci e servizi aggiuntivi rispetto agli standard statali³.

² Diverse sono le modalità di determinazione del gettito per l'esercizio dei due ordini di funzioni, in quanto le aliquote rivolte a finanziare le spese connesse alle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali (i c.d. livelli essenziali delle prestazioni) sono fissate, in modo uniforme, al livello minimo necessario ad assicurare (con il gettito derivante dai tributi propri devoluti, dall'addizionale regionale all'IRPEF e dalla compartecipazione all'IVA) la copertura integrale del fabbisogno (determinato, in prospettiva, secondo i costi standard) occorrente per la prestazione dei servizi essenziali in almeno una Regione (lasciando che per le altre la quota del Fondo perequativo alimentato dal gettito della compartecipazione all'IVA concorra ad integrare il gettito che dovesse risultare insufficiente alla copertura integrale dei costi); viceversa, le aliquote delle entrate destinate al finanziamento di funzioni diverse dai livelli essenziali delle prestazioni sono stabilite con riferimento al totale della spesa del complesso delle Regioni, in modo da assicurarne l'intera copertura finanziaria con quote del gettito dell'addizionale regionale all'IRPEF (nessuna perequazione è data, in questo caso, alle Regioni il cui gettito *pro-capite* dell'addizionale regionale all'IRPEF risulti superiore o uguale a quello medio nazionale, mentre le restanti Regioni ricevono, grazie al fondo alimentato dal concorso delle prime, una integrazione perequativa in base al parametro della capacità fiscale anziché a quello del fabbisogno di spesa).

In altri termini, mentre la parte destinata alla perequazione delle entrate che finanziano i livelli essenziali delle prestazioni è costituita da una quota indistinta della compartecipazione all'IVA sufficiente ad integrare il fabbisogno di spesa delle Regioni che seguono quella con maggiore capacità fiscale, il concorso della quota perequativa destinata al finanziamento delle altre funzioni è finanziata con una quota del gettito dell'addizionale regionale all'IRPEF, ma la perequazione, in questo caso, non assume come parametro il fabbisogno di spesa bensì la capacità fiscale *pro-capite* determinata in base al gettito del tributo in ciascuna Regione, così da "ridurre, ma non annullare" le differenti capacità fiscali esistenti tra le Regioni. Sotto il profilo della convergenza dalla spesa storica al fabbisogno determinato secondo i costi standard, il processo è invece assistito dalla garanzia che le nuove entrate, nella fase iniziale, non risultino inferiori a quelle soppresses e che, per le funzioni non rientranti nei livelli essenziali delle prestazioni, qualora dovessero emergere "situazioni oggettive di significativa e giustificata insostenibilità per alcune Regioni", di queste possa farsene carico lo Stato con meccanismi correttivi di natura compensativa per un ulteriore periodo di cinque anni.

³ L'elemento centrale del processo di riforma consisteva nel superamento del tradizionale modello centralizzato di prelievo dal quale residuavano, per gli enti territoriali, limitati spazi di autonomia nella gestione di tributi devoluti.

Tuttavia, il processo di riassetto istituzionale e di revisione del sistema fiscale tra i diversi livelli di governo, negli ultimi anni si è allontanato progressivamente dal progetto di federalismo avviato nello scorso decennio, quale effetto di un ripensamento che non trova ancora una sua ben precisa connotazione nei nuovi meccanismi distributivi e perequativi.

Di fatto, l'emergenza economico-finanziaria e la conseguente necessità del consolidamento dei conti pubblici si sono sovrapposti al processo di riforma in atto, condizionando e non assecondando lo sviluppo dell'autonomia fiscale locale.

Per le Regioni, le manovre di finanza pubblica succedutesi a partire dal d.l. 31 maggio 2010, n. 78, nell'intento di ridurre il deficit pubblico e di rispettare i vincoli europei, non hanno consentito l'individuazione dei trasferimenti statali da sopprimere in base al d.lgs. 6 maggio 2011, n. 68 (c.d. "fiscalizzazione" dei trasferimenti statali a favore delle Regioni). Conseguentemente, non è stata rideterminata l'aliquota base dell'addizionale regionale all'IRPEF (con speculare riduzione delle aliquote statali), che avrebbe dovuto garantire un gettito equivalente ai trasferimenti eliminati secondo il principio dell'invarianza della pressione fiscale complessiva fissato dalla legge delega n. 42/2009⁴.

Anche il sistema tributario dei Comuni non ha registrato, sul piano dell'attuazione della riforma del federalismo fiscale municipale (d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23), significativi ampliamenti dei margini di autonomia effettivamente riconosciuti agli enti locali, né ha segnato sostanziali progressi sotto il profilo della semplificazione e della trasparenza del sistema tributario locale e nazionale.

La stessa disciplina dell'Imu, anticipata in "via sperimentale" al 2012 dal decreto "Salva-Italia" (d.l. 6 dicembre 2011, n. 201), è stata applicata inizialmente al di fuori dello schema di attuazione della riforma del federalismo fiscale, discostandosi (specie nell'intervallo tra l'abolizione dell'Imu sull'abitazione principale, disposta dai dd.ll. n. 54 e n. 102 del 2013, e il suo recupero attraverso l'introduzione della Tasi, di cui alla legge 27 dicembre 2013, n. 147) da uno dei principi cardine del federalismo fiscale: la corrispondenza tra contribuenti e soggetti beneficiari dei servizi resi.

Sul piano dell'autonomia impositiva, i vincoli alla spesa per le funzioni extra-sanitarie regionali, contemplati dal patto di stabilità interno, hanno limitato, di fatto, l'impiego compensativo della leva fiscale, non incentivando le Regioni a realizzare un gettito aggiuntivo, in mancanza di spazi finanziari sufficienti per il suo utilizzo.

Per converso, la concessione ai Comuni di più ampi margini di manovra sul piano fiscale, ha favorito l'emergere, specie in materia di imposizione immobiliare, di una congerie di regimi differenziati per aliquota, sistemi agevolativi e detrazioni fiscali. In più, gli

⁴ Con il previsto superamento della "finanza derivata", si sarebbe dovuto poi individuare, a decorrere dal 2013, il livello della compartecipazione al gettito Iva sufficiente ad assicurare (insieme all'IRAP ed all'addizionale regionale all'IRPEF) il finanziamento delle funzioni relative ai livelli essenziali delle prestazioni (da determinare in base ai fabbisogni standard individuati con riferimento alla Regione la cui distanza tra i fabbisogni da finanziare e la capacità fiscale fosse risultata minore).

strumenti di coordinamento fra prelievo centrale e locale non hanno evitato che si producesse un aumento della pressione fiscale complessiva.

Nel sistema di finanziamento degli enti locali - caratterizzato, da un lato, dall'ampliamento delle risorse proprie, dall'altro, da una scarsa manovrabilità della leva fiscale - assume particolare rilievo l'efficientamento dello strumento perequativo, soprattutto per i Comuni sottodotati nelle proprie capacità fiscali⁵.

Il sovrapporsi di meccanismi di riassorbimento del deficit incentrati su più stringenti interventi di coordinamento della finanza pubblica, che spesso si sono tradotti in misure di contenimento della spesa, ha alterato il prefigurato sistema di finanziamento degli enti territoriali⁶. In tal modo, non solo ci si è discostati dai principi richiamati all'art. 2 della citata legge n. 42/2009, ma si è determinata un'inevitabile ricomposizione della spesa tra i sottosettori della pubblica amministrazione, con riflessi sull'appropriatezza delle funzioni fondamentali esercitate dai diversi livelli territoriali.

La dimensione complessiva delle misure di riduzione di spesa varate dal Governo centrale è di assoluto rilievo. Per assicurare il concorso degli enti territoriali agli obiettivi di finanza pubblica in termini di riduzione dell'indebitamento netto, l'effetto cumulato delle manovre finanziarie ha raggiunto, nel solo periodo compreso tra il 2008 e il 2015, i 40 miliardi (pari al 2,4% del Pil), dei quali 21 miliardi quale effetto di misure di inasprimento del patto di stabilità interno per le Regioni ed oltre 19 miliardi a valere sul patto degli enti locali. A queste misure vanno aggiunti, quale concorso al miglioramento del saldo netto da finanziare, quasi 22 miliardi di tagli nei trasferimenti provenienti dallo Stato (di cui circa 10 miliardi a carico delle Regioni e i restanti 12 miliardi ad appannaggio degli enti locali). Ulteriori misure correttive hanno riguardato direttamente il sistema sanitario gestito dalle Regioni, con tagli al finanziamento del fabbisogno posto a carico dello Stato per complessivi 17,5 miliardi⁷.

L'onere per il concorso degli enti territoriali agli obiettivi di finanza pubblica costituisce un obbligo indefettibile, tuttavia, esso deve essere ripartito in misura proporzionata agli spazi di autonomia degli enti territoriali e non possono ridursi al punto di risultare incompatibili con le loro stesse funzioni istituzionali.

Come la giurisprudenza della Corte costituzionale ha chiarito, l'intervento statale nei confronti delle autonomie territoriali deve essere limitato a perseguire gli obiettivi emergenziali strettamente funzionali al rispetto dei vincoli di bilancio imposti dall'Unione Europea, e non deve alterare il rapporto tra i fabbisogni complessivi e l'insieme dei mezzi

⁵ In questa direzione si sta muovendo la Commissione tecnica per i fabbisogni standard di cui all'art. 1, co. 29 ss., della legge 28 dicembre 2015, n. 208, la quale si avvale, ai sensi dell'art. 1, co. 534-bis, della legge 11 dicembre 2016, n. 232, delle elaborazioni e ricognizioni effettuate dalla Società Soluzioni per il sistema economico - Sose S.p.A. - nonché dall'ISTAT e dalla Struttura tecnica di supporto alla Conferenza delle Regioni e delle Province autonome presso il Centro interregionale di Studi e Documentazione (CINSEDO).

⁶ Si pensi, ad esempio, alle vicende legate alla base imponibile della principale imposta derivata di competenza regionale (l'IRAP), che ha subito numerosi interventi limitativi, da parte del governo centrale, volti a ridurre il c.d. "cuneo fiscale" sull'impiego del lavoro ed accrescere la competitività delle imprese. Tali interventi hanno prodotto la completa eliminazione dalla base imponibile IRAP del costo del lavoro a tempo indeterminato.

⁷ Referto al Parlamento sugli andamenti della finanza territoriale - Analisi dei flussi di cassa - Esercizio 2014, approvato con deliberazione della Sezione delle autonomie n. 25/SEZAUT/2015/FRG nell'adunanza del 20 luglio 2015, cfr. Parte I, cap. 2.1.

finanziari necessari per farvi fronte, determinando squilibri economico-finanziari in quegli enti che non riescono a garantire risorse sufficienti all'esercizio delle normali funzioni⁸.

In tale prospettiva, il sistema di finanziamento degli enti territoriali dovrebbe tendere a determinare l'effettiva corrispondenza tra gli oneri derivanti dall'esercizio delle funzioni e le risorse disponibili in termini di potestà impositiva (correlata alla capacità fiscale delle rispettive collettività territoriali) e di devoluzione di gettiti erariali, assicurando il rispetto dell'obbligo di copertura della spesa ai sensi del novellato disposto di cui all'art. 81, sesto comma, e all'art. 119 della Costituzione.

2 Il federalismo fiscale nelle Regioni

2.1 Il percorso normativo

Anteriormente alla legge delega del 2009, la riforma dell'ordinamento della finanza regionale realizzata con d.lgs. n. 56/2000 ha fissato i parametri sulla base dei quali interrompere il finanziamento della spesa storica, stabilizzare (secondo andamenti predeterminati) il fabbisogno ed il finanziamento della sanità e delle principali funzioni delle Regioni a statuto ordinario, nonché incentivare la partecipazione e lo sforzo fiscale di ciascuna Regione collegando la responsabilità di spesa alla responsabilità del prelievo.

In tale sede veniva prevista: l'abolizione dei principali trasferimenti erariali (in modo da ridurre le entrate "da trasferimento" solo a quelle necessarie per finanziare il concorso delle Regioni nell'attuazione delle politiche nazionali ovvero per far fronte a calamità naturali)⁹, la soppressione dei trasferimenti destinati al finanziamento della spesa sanitaria (sia corrente che in conto capitale) e del trasporto pubblico locale di cui al d.lgs. 19 novembre 1997, n. 422, e la coeva sostituzione, in funzione compensativa, con il gettito derivante dall'aumento delle aliquote base dell'addizionale regionale IRPEF (da 0,5 a 0,9%) nonché della compartecipazione all'accisa sulle benzine, dall'istituzione di una compartecipazione all'IVA e dall'introduzione dei richiamati meccanismi perequativi ("Fondo nazionale di solidarietà interregionale") da erogare, ai sensi dell'art. 10, lett. d), della l. 13 maggio 1999, n. 133, in ragione della capacità fiscale, della capacità di recupero dell'evasione fiscale nonché dei fabbisogni sanitari. I trasferimenti a titolo di concorso alla solidarietà interregionale, che le Regioni più ricche avrebbero dovuto devolvere, sarebbero stati determinati come differenza tra l'IVA ripartita in base ai consumi regionali e l'IVA ripartita, inizialmente, in base alla spesa storica e, successivamente, secondo la graduale introduzione di parametri obiettivi da applicare, a regime, in modo esclusivo.

Con il d.lgs. n. 68 del 2011, i principi affermati dalla legge delega n. 42/2009 sono stati declinati, in ambito sanitario, all'interno di un vincolo macroeconomico di finanziamento già predeterminato e di un criterio di riparto che esprime il costo di erogazione dei livelli

⁸ cfr. in tal senso, Corte costituzionale, sentenze n. 169 del 2017, n. 275/2016, n. 10/2016, n. 188/2015 e n. 273/2013.

⁹ In particolare, a far data dal 1° gennaio 2001, sono stati soppressi: a) l'addizionale regionale dell'imposta erariale di trascrizione ex art. 1, co. 2, della legge 7 gennaio 1999, n. 2; b) la sovrattassa sull'accisa olii minerali ex art. 8, co. 10, della legge n. 448/1998; c) gli indennizzi d'usura derivanti dall'uso dei mezzi d'opera art. 24, co. 4, del d.lgs. n. 285/1992 e art. 72, co. 3, del d.P.R. n. 495/1992.

essenziali di assistenza in condizioni di efficienza, efficacia ed appropriatezza, utilizzando la media pro-capite pesata del costo registrato dalle Regioni *benchmark*.

Nelle materie diverse dalla sanità, l'attuazione del federalismo regionale - prevista inizialmente per l'anno 2013 - è stata da ultimo rinviata al 2021 (art. 46, d.l. 26 ottobre 2019, n. 124). Da segnalare che, dopo il precedente rinvio (al 2020, ex art. 1, comma 778 della legge di bilancio 2018), con l'ultima legge di bilancio è stato varato un tavolo tecnico composto da rappresentanti del Governo e delle Regioni, finalizzato alla completa attuazione dei principi di autonomia di entrata delle Regioni (art. 1, comma 958, l. n. 145/2018)¹⁰. Ciononostante, si è pervenuti alla nuova proroga e, ad oggi, non risultano emanati i provvedimenti concernenti la definizione della perequazione regionale, i livelli essenziali delle prestazioni e i correlati costi standard.

Nelle more del percorso attuativo dei LEP, l'art. 13, comma 5, del d.lgs. n. 68/2011 ha previsto che *«fino alla determinazione, con legge, dei livelli essenziali delle prestazioni, tramite intesa conclusa in sede di Conferenza unificata sono stabiliti i servizi da erogare, aventi caratteristiche di generalità e permanenza, e il relativo fabbisogno, nel rispetto dei vincoli di finanza pubblica»*.

In proposito, la Corte costituzionale, con sentenza n. 65 del 2016, ha posto l'attenzione sulla *«utilità della determinazione, da parte dello Stato, ai sensi dell'art. 117, secondo comma, lettera m), Cost., dei livelli essenziali delle prestazioni per i servizi concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale (in tal senso, già sentenza n. 273 del 2013). Un tale intervento, che deve svolgersi "attraverso moduli di leale collaborazione tra Stato e Regione" (sentenza n. 297 del 2012), offrirebbe, infatti, alle Regioni un significativo criterio di orientamento nell'individuazione degli obiettivi e degli ambiti di riduzione delle risorse impiegate, segnando il limite al di sotto del quale la spesa - sempreché resa efficiente - non sarebbe ulteriormente comprimibile»*.

In mancanza di una definizione legislativa dei LEP, quindi, la Commissione tecnica per i fabbisogni standard (istituita con l'art.1, comma 29, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 - CTFS) provvede all'approvazione di metodologie per la determinazione dei fabbisogni standard e delle capacità fiscali standard delle Regioni a statuto ordinario, sulla base delle elaborazioni e ricognizioni effettuate dalla SOSE S.p.A., come previsto dall'art. 24 del d.l.

¹⁰ cfr. art. 1, co. 958, l. n. 145/2018: *«Al fine di consentire la piena attuazione dei principi in materia di autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario, stabiliti dal decreto legislativo 6 maggio 2011, n. 68, con particolare riferimento alla definizione delle procedure e delle modalità di applicazione delle norme in materia di fiscalizzazione dei trasferimenti di cui agli articoli 2 e 7 del citato decreto legislativo n. 68 del 2011 e di attribuzione alle Regioni a statuto ordinario di una quota del gettito riferibile al concorso di ciascuna regione nell'attività di recupero fiscale in materia di imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'articolo 9 del medesimo decreto legislativo n. 68 del 2011, nonché al fine di valutare eventuali adeguamenti della normativa vigente, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze è istituito un tavolo tecnico composto da rappresentanti del Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato e del Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze, del Dipartimento per gli affari regionali e le autonomie della Presidenza del Consiglio dei ministri e delle regioni»*.

n. 50/2017 (che, all'art. 1, della l. 11 dicembre 2016, n. 232, dopo il comma 534, ha inserito il commi 534-bis e 534-ter)¹¹.

Le prime analisi giunte alla CTFS¹², in materie diverse dalla sanità, hanno riguardato il monitoraggio dei servizi erogati nei settori dell' "Istruzione", degli "Asili nido" e degli "Altri servizi sociali", con una proposta metodologica ad hoc per il servizio Trasporto Pubblico Locale (TPL).

Con riferimento, invece, all'attuazione del progetto di riforma del fondo perequativo regionale, è da sottolineare come, attualmente, il gettito della compartecipazione regionale all'IVA (che concorre al finanziamento del fondo perequativo) venga ancora assegnato a ciascuna Regione in base a parametri provvisori che dipendono dalla disciplina del finanziamento della spesa sanitaria corrente delle Regioni a statuto ordinario.

I criteri che ispirano questa disciplina prevedono che la percentuale di compartecipazione al gettito IVA venga variata annualmente in ragione del fabbisogno necessario a finanziare la quota di spesa sanitaria corrente non coperta dalla somma del gettito IRAP, dell'addizionale IRPEF e dei *ticket* sanitari. In sede di riparto, il gettito IVA viene determinato in proporzione all'ammontare dei consumi registrati dall'ISTAT per ciascuna Regione, sicché le Regioni il cui gettito (secondo i dati ISTAT) risulti superiore al rispettivo fabbisogno sanitario cedono le somme eccedentarie al Fondo di solidarietà interregionale, mentre le restanti Regioni ricevono, in aggiunta alla propria quota di compartecipazione all'IVA calcolata in base ai consumi territoriali, una quota parte del Fondo perequativo nazionale corrispondente alla misura del rispettivo fabbisogno sanitario.

¹¹ cfr. art. 1, comma 534-bis, l. n. 232/2016: «Previo aggiornamento da parte della Conferenza Unificata, segreteria tecnica della Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica, del rapporto sulla determinazione della effettiva entità e della ripartizione delle misure di consolidamento disposte dalle manovre di finanza pubblica fra i diversi livelli di governo fino all'annualità 2016 e con la proiezione dell'entità a legislazione vigente per il 2017-2019, a decorrere dall'anno 2017, la Commissione tecnica per i fabbisogni standard di cui all'articolo 1, comma 29, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, - sulla base delle elaborazioni e ricognizioni effettuate dalla Società Soluzioni per il sistema economico - Sose S.p.A., attraverso l'eventuale predisposizione di appositi questionari, in collaborazione con l'ISTAT e avvalendosi della Struttura tecnica di supporto alla Conferenza delle Regioni e delle Province autonome presso il Centro interregionale di Studi e Documentazione (CINSEDO) delle Regioni - provvede all'approvazione di metodologie per la determinazioni di fabbisogni standard e capacità fiscali standard delle Regioni a statuto ordinario, sulla base dei criteri stabiliti dall'articolo 13 del decreto legislativo 6 maggio 2011, n. 68, nelle materie diverse dalla sanità».

534-ter: «A decorrere dall'anno 2018, il concorso alla finanza pubblica di cui all'articolo 46, comma 6, del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 giugno 2014, n. 89, e di cui all'articolo 1, comma 680, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, in caso di mancato raggiungimento dell'intesa in Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le Regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano, entro il 15 gennaio di ciascun anno, è ripartito con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, da adottare previa deliberazione del Consiglio dei Ministri, tenendo anche conto dei fabbisogni standard come approvati ai sensi del comma 534-bis e delle capacità fiscali standard elaborate dal Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento delle finanze avvalendosi della Struttura tecnica di supporto alla Conferenza delle Regioni e delle Province autonome presso il Centro interregionale di Studi e Documentazione (CINSEDO) delle Regioni. In caso di mancata approvazione dei fabbisogni standard e delle capacità fiscali standard, il concorso alla finanza pubblica di cui al periodo precedente è ripartito tenendo anche conto della popolazione residente e del PIL. Il predetto decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri individua anche le modalità di acquisizione delle risorse da parte dello Stato».

¹² cfr. Senato della Repubblica, "Rapporto concernente la ricognizione dei livelli delle prestazioni che le Regioni a statuto ordinario effettivamente garantiscono e dei relativi costi", Doc. XXVII, n. 30, 9 maggio 2017, predisposto da SOSE S.p.A.

Tale quota perequativa viene calcolata, in parte, in base alla “spesa storica” di ciascuna Regione e, per la restante parte, in base all’applicazione di determinati parametri “obiettivi” riferiti alla popolazione residente, alla capacità fiscale e alla dimensione geografica regionale.

2.2 Il sistema delle entrate

Come previsto dall’art. 7 della legge n. 42/2009, le Regioni dispongono di tributi e di compartecipazioni al gettito dei tributi erariali in grado di finanziare, come detto, sia le spese derivanti dall’esercizio delle funzioni nelle materie che la Costituzione attribuisce alla loro competenza esclusiva e concorrente sia le spese relative a materie di competenza esclusiva statale in relazione alle quali le Regioni esercitano competenze amministrative.

Nel complesso, le fonti di finanziamento delle Regioni a statuto ordinario riguardano, in primo luogo, le entrate autonome, vale a dire i tributi propri e le entrate proprie “extratributarie” derivanti da beni, attività economiche della Regione e rendite patrimoniali¹³. Queste ultime continuano a rappresentare una quota limitata delle entrate correnti e si segnalano per la loro disomogeneità e sostanziale inaffidabilità. Diversamente dalle risorse provenienti dal gettito tributario, le entrate extratributarie presentano ancora ampi margini di intervento, tenuto conto della difficile congiuntura economica che induce ad un prudente uso della leva fiscale.

Quanto ai tributi propri, questi si distinguono in tributi “autonomi”, quali imposte e tasse disciplinati dall’ente in base a presupposti e basi imponibili diversi da quelli di esclusiva competenza statale, e tributi “derivati”, in quanto istituiti e regolati da leggi statali che attribuiscono alla potestà legislativa e regolamentare delle Regioni la determinazione dell’aliquota ed il relativo potere di accertamento, riscossione e controllo.

Le ulteriori tipologie di gettito sono costituite, principalmente, dai tributi erariali “devoluti” (come le accise e le compartecipazioni), così definiti poiché riferibili al territorio dell’ente, ma per le quali manca quel margine di manovrabilità tipico dei tributi propri in quanto è assente la potestà di variazione dell’aliquota stabilita dallo Stato.

Da ultimo, soccorrono i trasferimenti statali “perequativi” (rivolti ai territori con minore capacità fiscale per abitante) e quelli destinati ad interventi speciali, oltre alle entrate da indebitamento (mutui, prestiti obbligazionari ed altre operazioni creditizie), queste ultime riservate però, ex art. 119 Cost., a spese di investimento.

2.2.1 I tributi regionali

Il sistema tributario regionale si compone di numerose forme impositive di derivazione statale: IRAP (d.lgs. n. 446/1997); tasse automobilistiche regionali (art. 4, l. n. 281/1970);

¹³ Esse comprendono, tra le altre: i canoni delle concessioni regionali, le tasse per le licenze di caccia, i fitti e altri proventi derivanti dalla vendita e dalla gestione dei beni, gli interessi attivi, i canoni provenienti dalla vendita e dalla erogazione di servizi pubblici regionali, i proventi derivanti dall’attività di controllo e repressione delle irregolarità e degli illeciti, gli indennizzi assicurativi e i rimborsi.

tributi speciali per il deposito in discarica dei rifiuti solidi (art. 3, co. 24, l. n. 549/1995); imposte regionali sulla benzina per autotrazione (art. 6, l. n. 158/1990); tasse sulle concessioni regionali (art. 3, l. n. 281/1970); imposte regionali sulle concessioni statali dei beni del demanio marittimo e del patrimonio indisponibile (art. 2, l. n. 281/1970); imposte sulle emissioni sonore degli aeromobili (art. 90, l. n. 342/2000); tasse regionali per il diritto allo studio universitario (art. 3, co. 20, l. n. 549/1995); tasse per l'abilitazione all'esercizio professionale (art. 190, r.d. n. 1592/1933), cui si aggiungono due addizionali regionali: addizionale regionale all'IRPEF (art. 50, d.lgs. n. 446/1997); addizionale regionale all'accisa sul gas naturale (art. 9, d.lgs. n. 398/1990); e due compartecipazioni: compartecipazione all'accisa sulla benzina per autotrazione (art. 3, co. 12, L. n. 549/1995); compartecipazione regionale al gettito IVA (d.lgs. n. 56/2000).

Le compartecipazioni ripartite con il criterio geografico vengono assegnate in base al gettito prodotto nel territorio di ciascuna Regione. Esse, tenuto conto del nesso fra il gettito locale e le somme assegnate, possono essere considerate a tutti gli effetti entrate tributarie. Viceversa, le compartecipazioni distribuite secondo criteri perequativi, ossia in base alla capacità fiscale ed al fabbisogno di spesa - per le quali la quota percepita da ogni Regione non corrisponde a quella teoricamente spettante in considerazione del gettito prodotto sul territorio - andrebbero qualificate, piuttosto, come trasferimenti.

In questo quadro, i principali tributi statali condivisi con le Regioni sono l'IRPEF e l'IVA, sulle quali è applicata una addizionale regionale che per l'IRPEF risulta pari all'1,23% (anche se ciascuna Regione può maggiorare con propria legge l'aliquota di base entro i limiti fissati dalla legge statale), mentre per l'IVA è stata fissata dal d.lgs. n. 56/2000 inizialmente nella misura del 25,7% del gettito nazionale realizzato nel penultimo anno precedente (al netto di quanto devoluto alle Regioni a statuto speciale e delle risorse proprie UE), fino a raggiungere, per l'anno 2018, la misura del 67,07% (d.p.c.m. 3 settembre 2019). È prevista, come detto, anche una compartecipazione all'accisa sulla benzina da autotrazione, oltre ad un'addizionale regionale all'accisa sul gas naturale usato come combustibile (ex ARISGAM), la cui aliquota è determinata da ciascuna Regione entro una forbice fissata dalla legge statale. Questi ultimi tributi rispondono al principio di territorialità, in quanto le somme che affluiscono al bilancio della Regione provengono interamente ed esclusivamente dal gettito riferito al rispettivo territorio.

Nell'ottica dell'attuando federalismo fiscale ai sensi della legge delega n. 42/2009, è previsto l'ampliamento delle compartecipazioni geografiche (legate in modo diretto al territorio di ciascun ente) in sostituzione di preesistenti trasferimenti vincolati come forma di finanziamento delle funzioni decentrate. Ciò consentirà di far aumentare il peso delle entrate certe e programmabili, poiché le compartecipazioni presentano minori problematiche sia per lo Stato, in termini di efficienza del sistema fiscale e di controllo della pressione tributaria nazionale, sia per gli enti regionali, potendo questi contare su un gettito prevedibile nel tempo e manovrabile anche in termini di recupero dell'evasione fiscale, con beneficio, anche, dell'equità e dell'efficienza del sistema fiscale locale.

In prospettiva, passando ad un maggior livello di dettaglio, le entrate tributarie possono così suddividersi:

- compartecipazione all'IVA (principale fonte di entrata regionale destinata al finanziamento delle spese sanitarie ovvero a libera destinazione qualora eccedente rispetto al fabbisogno (c.d. IVA non sanitaria); le modalità di attribuzione, a decorrere dall'anno 2021, saranno stabilite nel rispetto del principio di territorialità, ossia tenendo conto del luogo di consumo del bene, identificato con il luogo in cui avviene la cessione del bene stesso);¹⁴
- quote dell'addizionale regionale all'IRPEF (istituita per sostituire i trasferimenti statali di parte corrente e la compartecipazione all'accisa sulla benzina destinati a copertura del fabbisogno sanitario regionale; le Regioni possono disporre, con propria legge, incrementi o diminuzioni dell'aliquota di base fissata all'1,23% ex art. 6, del d.lgs. n. 68/2011, ma l'aumento deve essere contenuto entro il tetto massimo del 2,1%, salvo che la Regione abbia disposto anche la riduzione dell'IRAP, nel qual caso il limite della maggiorazione è dello 0,5%; dal 2015 fino al 2020, le Regioni possono modulare l'addizionale in modo progressivo con aliquote differenziate per scaglioni di reddito e disporre detrazioni in favore delle famiglie; non si registrano nel 2019 variazioni in aumento dei principali tributi propri);
- IRAP (Imposta regionale sulle attività produttive): a decorrere dal 2013, si consente a ciascuna Regione di azzerarla o ridurla fino alla data della sua completa sostituzione con altri tributi; l'attuale aliquota di base è stabilita al 3,5% dall'art. 16 del d.lgs. n. 446/1997, con facoltà per le Regioni di variare le aliquote ordinarie, in aumento o in diminuzione, fino ad un massimo dello 0,92%; la variazione può essere differenziata per settori di attività e per categorie di soggetti passivi;
- quote del fondo perequativo nazionale (alimentato dalla compartecipazione al gettito IVA): l'entità del fondo è determinata annualmente sulla base di una serie di parametri fra cui: l'entità della popolazione residente, il fabbisogno sanitario *pro-capite* medio, il coefficiente di solidarietà o di perequazione della capacità fiscale, l'importo dei trasferimenti soppressi, l'incidenza della spesa storica;
- tributi regionali propri (parte dei quali ceduti dal 2013 e trasformati in tributi propri autonomi, che le Regioni possono anche sopprimere; fa eccezione la tassa automobilistica, che può essere disciplinata con legge regionale nei limiti previsti dalla legislazione statale ma senza possibilità di soppressione);
- tributi propri derivati (nella misura convenzionalmente stabilita nel riparto delle disponibilità finanziarie per il Servizio sanitario nazionale): tra questi si richiama l'addizionale regionale all'imposta di consumo sul gas naturale, il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi urbani, l'imposta regionale sulla benzina per autotrazione, la tassa regionale per il diritto allo studio universitario, la tassa sulle concessioni per la caccia e la pesca.

¹⁴ Nelle more del perfezionamento del riparto delle somme spettanti alle Regioni a Statuto ordinario ai sensi dell'art. 15, commi 3 e 5, del d.lgs. n. 68/2011, il disposto di cui all'art. 77-*quater*, co. 4, del d.l. n. 112/2008, convertito nella l. n. 133/2008, prevede che la compartecipazione IVA sia corrisposta nella misura risultante dall'ultimo riparto effettuato, previo accantonamento di un importo corrispondente alla quota del finanziamento indistinto del fabbisogno sanitario condizionata alla verifica degli adempimenti regionali. Le risorse corrispondenti al predetto importo rimangono accantonate in bilancio fino alla realizzazione delle condizioni che ne consentono l'erogabilità alle Regioni e, comunque, per un periodo non superiore al quinto anno successivo a quello di iscrizione in bilancio. Per effetto delle modifiche apportate dall'art. 34, co. 4, del d.l. 24 aprile 2017, n. 50, all'art. 77-*quater*, a decorrere dall'anno 2017 le quote di compartecipazione all'IVA da erogare alle Regioni fanno riferimento ai valori indicati nel riparto del fabbisogno sanitario nazionale e non possono risultare ad essi inferiori.

Le prerogative delle Regioni, per la manovrabilità dei tributi propri, devono - in forza del combinato disposto di cui al secondo comma, lettera e), nonché terzo e quarto comma dell'art. 117 Cost. ed all'art. 119 Cost. - essere esercitate nel rispetto delle "forme" e dei "limiti" posti dal legislatore nazionale. La normativa statale resta, dunque, l'ambito nel quale, definite le principali caratteristiche del tributo, nonché le relative aliquote minime e massime¹⁵, la potestà legislativa regionale si può svolgere.

La leva fiscale regionale può, pertanto, esercitarsi attraverso le seguenti facoltà:

- determinazione dell'aliquota entro una forbice fissata dalla legge dello Stato e - in alcuni casi - differenziazione dei soggetti passivi (scaglioni di reddito per l'addizionale IRPEF, differenziazione per categorie economiche per l'IRAP, etc.);
- disciplina e gestione degli aspetti amministrativi (riscossione, rimborsi, recupero della tassa e applicazione delle sanzioni) entro limiti e principi fissati con legge dello Stato.

Ad incidere negativamente sull'autonomia impositiva delle Regioni è intervenuto, in questi anni, il blocco della leva fiscale attivato, dapprima, dalla legge finanziaria del 2003 (l. 27 dicembre 2002, n. 289) con la sospensione del potere delle Regioni di deliberare aumenti all'addizionale IRPEF e all'IRAP, esteso poi, dopo l'entrata in vigore dell'art. 1, comma 7, del d.l. n. 93/2008, convertito in l. n. 126/2008, ad ogni genere di aumento dei tributi, delle addizionali, delle aliquote ovvero delle maggiorazioni di aliquote di tributi attribuiti con legge dello Stato. Tali limitazioni, confermate fino al 2011 dall'art. 77-ter, comma 19, del d.l. n. 112/2008, sono state rimosse nel 2011 per effetto dell'art. 13, comma 14, del d.l. n. 201/2011, convertito in l. n. 214/2011, e dell'art. 4, comma 4, del d.l. n. 16/2012, convertito in l. n. 44/2012.

Tra il 2012 e il 2018, la riduzione dell'autonomia impositiva regionale è legata, principalmente, agli effetti della contrazione della base imponibile dell'IRAP conseguente agli interventi statali volti a ridurre il c.d. "cuneo fiscale" sull'impiego del lavoro, nonché ad un nuovo "blocco" della manovrabilità delle aliquote sui tributi derivati e sulle addizionali, previsto inizialmente solo per l'anno 2016 e prorogato fino al 2018 dalle leggi n. 208/2015 (art. 1, co. 26), n. 232/2016 (art. 1, co. 42, lett. a) e n. 205/2017 (art. 1, co. 37, lett. a).

Di rilievo, è anche la norma contenuta nell'art. 2, comma 36, del d.l. n. 138/2011, convertito in l. n. 148/2011, la quale ha previsto che tutte le maggiori entrate regionali, anche di natura tributaria, dipendenti dalle disposizioni per la stabilizzazione finanziaria introdotte con il medesimo decreto al fine di realizzare un maggior gettito, siano devolute all'erario per un periodo di cinque anni, per essere destinate alle esigenze prioritarie di raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica concordati in sede europea.

2.2.2 Il retaggio della finanza derivata

L'art. 7 del d.lgs. n. 68/2011, come modificato dall'art. 46 del d.l. n. 124/2019, prevede che, a decorrere dal 2021, tutti i trasferimenti statali di parte corrente, ad eccezione del fondo

¹⁵ In tal senso, cfr. C. cost. sent. n. 123/2010 ed i richiami giurisprudenziali in essa contenuti.

perequativo, e (ove non finanziati tramite il ricorso all'indebitamento) in conto capitale, aventi carattere di generalità e permanenza, debbano essere soppressi e fiscalizzati ove destinati alle Regioni a statuto ordinario per lo svolgimento delle rispettive competenze. In conseguenza di ciò, i trasferimenti da fiscalizzare devono essere individuati entro il 31 luglio 2020 e l'aliquota dell'addizionale regionale all'IRPEF deve essere rideterminata in modo da garantire al complesso delle Regioni a statuto ordinario entrate corrispondenti ai trasferimenti statali soppressi, con contestuale riduzione delle aliquote dell'IRPEF di competenza statale per mantenere inalterato il prelievo fiscale complessivo a carico del contribuente.

Un primo ordine di difficoltà, in questa direzione, nasce dall'applicazione dell'art. 14 del d.l. n. 78/2010 e dell'art. 39, comma 3, del d.lgs. n. 68/2011, in base ai quali anche i tagli ai trasferimenti regionali operati a titolo di concorso delle Regioni agli obiettivi di finanza pubblica concorrono all'aggregato di trasferimenti da sopprimere e sostituire con l'addizionale regionale all'IRPEF.

Ciò comporta la necessità di una revisione nel tempo degli effetti prodotti dalle manovre di contenimento della spesa pubblica realizzate dal Governo a carico delle Regioni, come peraltro stabilito dal richiamato art. 24 del d.l. n. 50/2017, convertito in l. n. 96/2017.

L'istituzione per le Regioni a statuto ordinario del "Fondo nazionale per il concorso finanziario dello Stato agli oneri del trasporto pubblico locale, anche ferroviario" ad opera dell'art. 16-bis del d.l. n. 95/2012, come sostituito dall'art. 1, comma 301, della legge 24 dicembre 2012, n. 228 (legge di stabilità 2013), può non risultare coerente con gli obiettivi della riforma. Il Fondo (attualmente regolato dall'art. 27 del d.l. n. 50/2017), dovendo garantire il mantenimento a regime di trasferimenti statali correnti per il trasporto pubblico locale anche con le risorse derivanti dall'abolizione delle compartecipazioni al gettito delle accise sulla benzina e sul gasolio per autotrazione, si pone in sostanziale contrasto con i principi di limitazione degli interventi di finanza derivata, di rafforzamento dell'autonomia impositiva regionale e di definizione dei nuovi criteri di perequazione delle risorse.

Una linea d'indirizzo delle politiche fiscali regionali, dettata da esigenze nazionali, si riscontra anche nel concorso al contrasto dell'evasione fiscale.

Le Regioni, infatti, sono chiamate a partecipare al gettito derivante dal contrasto dell'evasione fiscale in base al disposto di cui agli artt. 9 e 10 del d.lgs. n. 68/2011, che le impegna espressamente a sviluppare i mezzi di contrasto all'evasione, elusione ed erosione dei tributi regionali e a migliorare l'efficienza dei processi di accertamento e riscossione delle entrate tributarie, così da assicurare il più ampio recupero delle basi imponibili.

Senonché, per effetto dell'art. 35, comma 7, del d.l. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito con modificazioni in legge 24 marzo 2012, n. 27, il primo comma dell'art. 10 del d.lgs. n. 68/2011 è stato soppresso e con esso il principio (attuativo dell'art. 25 della legge n. 42/2009) in base al quale le Regioni concordano con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la

Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica, l'atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale e la definizione delle linee generali, delle grandezze finanziarie e delle altre condizioni necessarie allo sviluppo delle attività di gestione dei tributi regionali.

In questo quadro, si rileva come anche le elaborazioni di stime analitiche - trasparenti, autonome dai singoli livelli di governo, attendibili e tempestive - dei livelli regionali del *tax gap*, contribuirebbero a dare maggiore impulso alle azioni delle Regioni finalizzate al miglioramento del rispetto della normativa fiscale e potrebbero garantire maggior chiarezza sul tema dell'evasione e sull'efficienza degli attuali sistemi di riscossione.

L'accresciuto ruolo riconosciuto a Regioni e Comuni nell'azione di contrasto dell'evasione dei tributi erariali non sembra accompagnato da un significativo potenziamento operativo dell'amministrazione fiscale. Ne è conferma il ridotto importo del gettito derivante dal riversamento diretto alle Regioni che hanno concorso all'attività di recupero dei tributi propri derivati e delle addizionali ai tributi erariali.

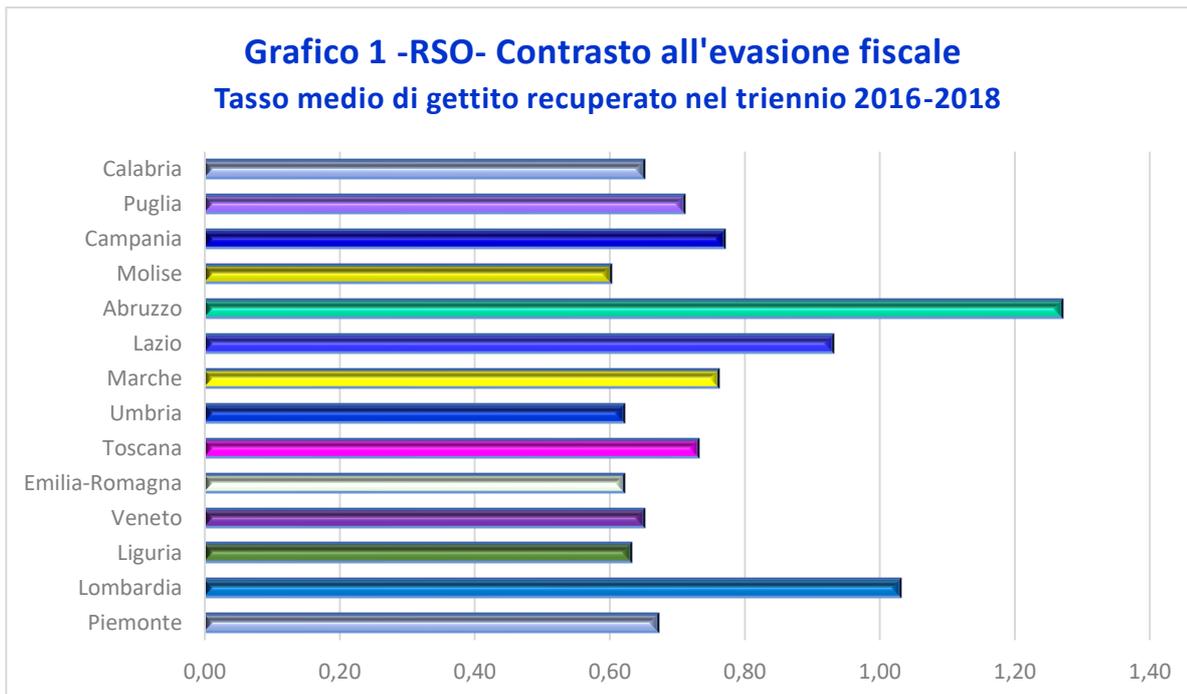
A tale riguardo, si evidenzia nei successivi prospetti la quota di gettito IRAP e addizionale all'IRPEF recuperata dalle Regioni nel triennio 2016-2018 per effetto della predetta attività di recupero fiscale, nonché il tasso medio di gettito recuperato da ciascuna Regione in rapporto alla media delle entrate tributarie rispettivamente accertate nel triennio.

Si precisa, altresì, che la previsione normativa che attribuisce alle Regioni a statuto ordinario anche una quota del gettito IVA riscosso a seguito del concorso delle stesse in dette attività di recupero non risulta ancora attuata.

**TAB. 1 - Contrasto all'evasione fiscale - Attività di recupero con il concorso delle RSO
Versamenti F24 da accertamento e controllo**

Regione	Anno 2016		Anno 2017		Anno 2018	
	IRAP	Add. IRPEF	IRAP	Add. IRPEF	IRAP	Add. IRPEF
Piemonte	63.126	9.828	48.502	10.819	50.945	9.480
Lombardia	187.724	18.689	210.567	20.922	189.908	17.327
Veneto	57.638	8.571	59.275	8.354	48.444	7.015
Liguria	17.198	3.507	18.074	3.691	17.382	3.267
Emilia-Romagna	52.567	9.331	54.730	10.516	46.317	9.040
Totale Nord	378.254	49.927	391.148	54.302	352.997	46.129
Toscana	62.463	7.215	57.815	7.805	44.991	7.917
Marche	24.072	2.813	22.172	2.790	19.040	2.511
Umbria	10.618	1.625	10.801	1.713	9.966	1.540
Lazio	114.636	15.578	117.745	17.002	109.188	16.110
Totale Centro	211.789	27.231	208.533	29.310	183.184	28.078
Abruzzo	23.931	3.631	38.941	3.433	34.168	2.927
Molise	2.194	362	5.044	834	3.526	756
Campania	77.266	14.245	87.104	14.161	71.054	13.200
Puglia	39.390	6.715	43.573	7.557	39.014	6.131
Basilicata	0	0	0	0	0	0
Calabria	23.446	5.197	24.550	4.702	24.921	4.227
Totale Sud	166.226	30.150	199.212	30.687	172.682	27.241
TOTALE RSO	756.269	107.308	798.894	114.299	708.863	101.448

Fonte: Agenzia delle entrate (importi in migliaia di euro la Regione Basilicata è assente avendo aggiornato la convenzione con l'Agenzia delle entrate solo nel 2019)



2.2.3 La capacità di riscossione delle Regioni

Nel procedere all'analisi dei tratti distintivi che connotano l'evoluzione delle entrate regionali, la Corte dei conti ha più volte rilevato la difficoltà nel ricostruire un quadro rappresentativo omogeneo della finanza regionale.

Le difformità esistenti tra i diversi ordinamenti regionali, infatti, laddove non si sono risolte in meri disallineamenti tra gli schemi formali di bilancio (ora superati dopo l'entrata in vigore delle regole dell'armonizzazione contabile previste dal d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118), non di rado hanno generato effetti distonici capaci di alterare il livello di significatività degli aggregati contabili e di rendere opaca la lettura della situazione finanziaria.

Un primo elemento distorsivo di particolare rilievo è dato dai movimenti nelle contabilità speciali per anticipazioni e rimborsi dei finanziamenti per la sanità.

Il tradizionale ritardo nella ripartizione definitiva delle risorse destinate ai servizi sanitari regionali comporta, infatti, la gestione "provvisoria" delle anticipazioni ricevute nell'ambito delle contabilità speciali, con regolazioni contabili che intervengono in esercizi successivi. A seguito del rinvio di queste procedure di regolarizzazione, il saldo complessivo tra movimentazioni in entrata e in uscita delle contabilità speciali registra un costante sbilanciamento, in positivo o in negativo, con conseguente tardiva imputazione ai capitoli di entrata del Titolo I corrispondenti al fondo sanitario nazionale (IRAP, compartecipazione all'IVA e addizionale IRPEF). Questa prassi applicativa, oltre a riflettersi negativamente sulla capacità delle Regioni di effettuare un'adeguata

programmazione delle risorse e delle attività dei propri servizi sanitari regionali, altera la rappresentazione del gettito tributario delle diverse Regioni a statuto ordinario¹⁶.

Ulteriore effetto distonico rilevante si osserva con riguardo alle differenti modalità di rappresentazione contabile della quota di compartecipazione all'IVA e del "fondo perequativo nazionale" alimentato al suo interno.

La non univoca classificazione del fondo perequativo rappresenta, infatti, un costante fattore d'incertezza nella rappresentazione del gettito tributario delle diverse Regioni a statuto ordinario e nelle valutazioni circa la loro autonomia di entrata. Alcune Regioni hanno attribuito al fondo perequativo natura di gettito tributario sempre inquadrandolo tra le entrate del Titolo I del bilancio, altre (come Campania, Liguria, Molise e Puglia) lo hanno inserito fra i trasferimenti erariali (Titolo II delle entrate) in ragione della sua essenziale funzione compensativa delle differenti capacità fiscali esistenti tra le Regioni. La difforme rappresentazione contabile delle risorse del fondo perequativo nell'ambito delle entrate tributarie e di trasferimento, protrattasi fino all'entrata in vigore dei principi dell'armonizzazione contabile (che ne ha previsto una specifica allocazione nell'ambito del Titolo I quale tipologia a sé stante di entrata corrente diversa da quelle tributarie o contributive)¹⁷, incide sulla rappresentatività della serie storica.

Il riparto della compartecipazione all'IVA (benché corretto dalla quota di redistribuzione del gettito corrispondente al fondo perequativo) non può prescindere dal gettito effettivamente prodotto nel territorio di ciascuna Regione e, quindi, fino alla concorrenza di tale quota, la compartecipazione all'IVA costituisce il riconoscimento di un'entrata tributaria propria della Regione (oltre tale soglia, viceversa, la natura dell'operazione implica, chiaramente, un trasferimento di risorse dallo Stato).

Pertanto, al fine di rendere più omogenea, nel tempo, la rappresentazione del gettito tributario delle diverse Regioni a statuto ordinario, nell'analisi che segue sono stati operati interventi per sterilizzare gli effetti distorsivi prodotti tanto dai meccanismi legati alla regolazione contabile delle anticipazioni e dei rimborsi statali per la sanità quanto dalla disomogenea contabilizzazione della quota del fondo perequativo nazionale (comprensiva del cennato fondo di solidarietà nazionale).

I risultati di detta riclassificazione delle entrate tributarie regionali sono esposti nel seguente prospetto, che mette a raffronto i dati relativi alle riscossioni totali del Titolo I

¹⁶ Con particolare riguardo alle riscossioni, si segnala, ad esempio, l'anomalo incremento delle risorse introitate al Titolo I nel corso dell'esercizio 2013 per effetto degli incassi in conto residui (relativi a IRAP, compartecipazione all'IVA e addizionale IRPEF) dovuti, essenzialmente, a movimentazioni di cassa di eccezionale portata (oltre 18 miliardi) dipendenti da regolazioni contabili relative ad anticipazioni del fondo sanitario nazionale di esercizi pregressi. La questione è stata oggetto di reiterate osservazioni da parte della Corte dei conti. cfr. i referti al Parlamento della Sezione delle autonomie approvati con deliberazioni nn. 13/SEZAUT/2019/FRG (par. 3.2); 3/SEZAUT/2018/FRG (cap. 1, par. 1.3; cap. 3, par. 3.2, *focus* n. 4); 17/SEZAUT/2017/FRG (parte II, par.1.1); audizione del 27.11.2014 della Sezione delle autonomie davanti alla Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale sul tema "Armonizzazione dei bilanci degli enti territoriali e sistema contabile delle regioni" (par.4).

¹⁷ A decorrere dall'esercizio 2016 tutte le Regioni hanno iscritto il fondo perequativo all'interno del Titolo I, sia pur con differenti modalità di determinazione del relativo importo.

dei rendiconti delle Regioni a statuto ordinario, al netto delle indicate difformità rappresentative, nell'arco del decennio decorrente dalla riforma del federalismo fiscale sino agli ultimi rendiconti approvati (esercizi 2009-2018).¹⁸

Sulla base di detta prospettazione, la serie storica del gettito tributario regionale evidenzia una sostanziale tenuta del prelievo fiscale, benché il livello complessivo medio degli incassi dell'ultimo quinquennio registri una moderata flessione (-1%) rispetto al quinquennio precedente, con decrementi più accentuati per le Regioni del Nord. Le anomale oscillazioni di cassa registrate in corrispondenza degli anni 2011 e 2013 sembrerebbero dovute agli effetti delle anzidette regolazioni contabili.

¹⁸ Sotto il profilo metodologico, occorre evidenziare che la riclassificazione dei dati di natura tributaria, effettuata al fine di rendere omogeneo il raffronto tra le diverse annualità, è realizzata mediante la sterilizzazione delle sole entrate del Titolo I corrispondenti alle eccedenze di incassi o di pagamenti registrati nelle contabilità speciali sui capitoli relativi alle anticipazioni sanitarie (secondo i dati risultanti da SIOPE al 19/11/2019, integrati dalle risultanze BDAP dell'ultimo triennio), in quanto tali eccedenze (saldi positivi o negativi) sono state imputate (con reversale di incasso) ai pertinenti capitoli di bilancio del Titolo I che alimentano il fondo sanitario nazionale in un esercizio comunque diverso da quello nel quale l'imputazione sarebbe stata effettuata ove la regolazione contabile fosse avvenuta entro il termine dell'esercizio. Di fatto, mentre le eccedenze di incassi (saldo positivo delle contabilità speciali) sono state aggiunte al Titolo I (dato che la relativa regolazione contabile è solo temporalmente rinviata ad altro esercizio), le eccedenze di pagamenti (saldo negativo) sono state portate in detrazione al Titolo I in quanto già imputate, nello stesso esercizio, ad incremento delle entrate del Titolo medesimo.

Con riguardo alla neutralizzazione delle differenti modalità di "rilevazione" della quota di compartecipazione all'IVA e del "fondo perequativo nazionale" alimentato al suo interno, si è provveduto a scorporare dal Titolo I dell'entrata la quota corrispondente all'effettivo trasferimento dallo Stato a titolo perequativo e dal Titolo II la quota di gettito IVA riferita a ciascun territorio regionale, assegnando le rispettive quote ai Titoli di pertinenza. Al fine di determinare la misura dell'effettivo trasferimento a titolo perequativo (dallo Stato a ciascuna Regione) rispetto all'IVA potenzialmente raccolta nei rispettivi territori regionali, è stato calcolato lo scostamento tra la compartecipazione all'IVA, determinata dall'ISTAT a livello regionale in base alla media dei consumi finali delle famiglie, e le somme effettivamente assegnate a tale titolo dal Ministero dell'economia e delle finanze in applicazione dei correttivi perequativi previsti dall'art. 2, comma 4, del d.lgs. n. 56/2000, come determinati dai seguenti decreti (ciascuno dei quali con valenza per il triennio successivo): per l'anno 2009, il d.P.C.M. 14 novembre 2011 (G.U. n. 16 del 20 gennaio 2012); per l'anno 2010, il d.P.C.M. 21 dicembre 2012 (G.U. n. 86 del 12 aprile 2013); per l'anno 2011, il d.P.C.M. 30 settembre 2013 (G.U. n. 288 del 9 dicembre 2013); per l'anno 2012, il d.P.C.M. 10 febbraio 2014 (G.U. n. 95 del 24 aprile 2014); per l'anno 2013, il d.P.C.M. 18 aprile 2016 (G.U. n. 131 del 7 giugno 2016); per l'anno 2014, il d.P.C.M. 23 settembre 2016 (G.U. n. 260 del 7 novembre 2016); per l'anno 2015, il d.P.C.M. 25 ottobre 2017 (G.U. n. 298 del 22 dicembre 2017); per l'anno 2016, il d.P.C.M. 12 aprile 2018 (G.U. n. 138 del 16 giugno 2018); per gli anni 2017 e 2018 il d.P.C.M. 12 aprile 2019 (G.U. n. 120 del 24 maggio 2019).

La differenza così ottenuta, qualora di segno negativo (indice che l'IVA assegnata è superiore all'IVA riscossa sul territorio), è stata sottratta al Titolo I e aggiunta al Titolo II per le sole Regioni che, ricevendo quote aggiuntive dal fondo perequativo, lo hanno iscritto tra le entrate tributarie di cui al Titolo I (Abruzzo, Basilicata, Calabria, Marche e Umbria), mentre le altre, che hanno ricevuto anch'esse contributi aggiuntivi a titolo perequativo (Campania, Molise e Puglia), vedono ridurre l'importo del fondo iscritto al Titolo II della sola quota eccedente l'effettivo trasferimento (quota da aggiungere, di converso, al Titolo I).

Quanto alle altre Regioni che cedono quote del gettito IVA a titolo di concorso al fondo di solidarietà, l'importo del fondo perequativo non subisce modifiche poiché non costituisce un trasferimento dello Stato ma semplicemente una quota del gettito IVA ad esse riconosciuto.

TAB. 2 - Regioni a statuto ordinario - Titolo I - Entrate tributarie
Riscossioni totali al netto delle regolazioni contabili e della quota del fondo perequativo nazionale corrispondente a trasferimenti

Regione	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Piemonte	9.438.175	8.823.753	9.371.098	8.906.789	9.081.686	9.195.392	7.474.784	9.233.654	8.869.857	9.000.909
Lombardia	19.790.627	19.596.151	27.105.823	17.277.752	20.194.948	18.718.068	17.306.786	17.974.519	22.409.649	21.399.156
Veneto	10.034.620	9.817.909	9.011.413	9.760.433	12.572.619	8.927.931	9.361.827	9.084.523	10.649.996	9.964.422
Liguria	3.493.856	3.120.196	3.244.533	2.961.219	4.365.819	3.382.684	3.205.923	3.358.951	3.057.370	3.430.111
E. Romagna	12.606.837	9.451.011	9.615.139	9.099.647	12.305.681	8.639.895	9.681.866	10.302.069	9.723.592	10.218.004
<i>Totale Nord</i>	<i>55.364.115</i>	<i>50.809.019</i>	<i>58.348.006</i>	<i>48.005.842</i>	<i>58.520.753</i>	<i>48.863.970</i>	<i>47.031.185</i>	<i>49.953.716</i>	<i>54.710.464</i>	<i>54.012.603</i>
Toscana	7.811.743	7.831.003	7.342.601	7.226.055	9.514.284	7.139.996	6.920.279	7.849.433	9.015.465	8.903.298
Marche	1.983.711	2.105.451	3.050.861	2.877.287	3.669.231	2.647.139	2.857.343	3.464.092	3.061.029	3.233.883
Umbria	1.592.835	1.660.895	1.661.357	1.678.817	1.933.834	1.591.784	1.643.269	1.837.547	1.542.988	1.968.665
Lazio	10.829.591	12.113.156	12.870.251	8.690.349	10.268.242	15.426.978	13.035.879	14.418.146	13.988.340	14.332.815
<i>Totale Centro</i>	<i>22.217.880</i>	<i>23.710.505</i>	<i>24.925.071</i>	<i>20.472.508</i>	<i>25.385.591</i>	<i>26.805.898</i>	<i>24.456.770</i>	<i>27.569.217</i>	<i>27.607.823</i>	<i>28.438.660</i>
Abruzzo	3.728.320	2.716.972	2.457.119	1.909.837	1.796.098	1.742.547	2.148.655	2.481.205	2.288.318	2.292.230
Molise	392.960	468.713	418.828	447.928	411.328	433.883	442.766	462.522	462.923	490.486
Campania	7.788.593	7.251.819	10.424.405	9.345.409	9.055.141	9.021.562	8.607.161	9.341.410	8.589.281	9.160.761
Puglia	6.239.393	8.588.999	6.927.366	7.371.359	5.094.572	7.177.447	7.451.217	3.711.569	4.689.563	4.572.321
Basilicata	890.676	874.873	905.338	1.023.032	927.993	985.573	1.002.826	977.049	963.505	823.589
Calabria	2.589.241	2.550.904	2.811.707	2.660.212	3.383.207	2.774.231	3.188.780	2.870.997	3.075.613	2.544.338
<i>Totale Sud</i>	<i>21.629.184</i>	<i>22.452.280</i>	<i>23.944.763</i>	<i>22.757.778</i>	<i>20.668.339</i>	<i>22.135.242</i>	<i>22.841.406</i>	<i>19.844.751</i>	<i>20.069.204</i>	<i>19.883.724</i>
TOTALE RSO	99.211.179	96.971.804	107.217.839	91.236.127	104.574.682	97.805.110	94.329.360	97.367.684	102.387.491	102.334.988

Fonte: elaborazione Corte dei conti - Sezione delle autonomie - dati di rendiconto regionale (in migliaia di euro)

Come si è detto, la presenza di diversi regimi contabili e schemi di classificazione adottati fino all'entrata in vigore delle disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili (d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118), riflette, sul piano diacronico e comparativo, ampi margini di approssimazione e diversi livelli di significatività. Tuttavia, è possibile analizzare gli effetti che le manovre di finanza pubblica succedutesi nel corso dell'ultimo decennio hanno prodotto sull'autonomia impositiva e finanziaria delle Regioni.

Ponendo a raffronto i rapporti di composizione delle principali fonti di finanziamento delle Regioni a statuto ordinario nell'anno 2009 (nel corso del quale è stata approvata la legge n. 42) e al termine dell'esercizio 2018, emergono significative variazioni di incidenza nel senso di una più ridotta autonomia impositiva: i tributi propri (imposte e tasse) si sono ridotti (dal 40% al 29%, nel 2018, delle riscossioni totali); le quote di tributi erariali devoluti alle Regioni (compartecipazioni) mostrano, invece, un incremento dell'incidenza sulle entrate complessive (dal 36,6%, al 46,5% circa); le entrate da trasferimenti mantengono un livello costante (19% circa); le entrate extratributarie e da alienazione di beni, pur di peso marginale, segnano un incremento (dall' 1,8% al 2,4%); le entrate da mutui, prestiti obbligazionari ed altre operazioni creditizie rimangono sostanzialmente stabili (sotto il 3%).

Al di là della ricomposizione del rapporto tra tributi propri e devoluti, a favore di questi ultimi, il dato di fondo evidenzia come, a fronte di un crescente fabbisogno nel settore sanitario, le fonti di entrata a livello complessivo mostrino una relativa stabilità (+4,3%), favorita dal succedersi di numerose manovre finanziarie di consolidamento dei conti pubblici.

A distanza di un decennio dalla riforma, emerge altresì che, a fronte di una lieve riduzione dell'incidenza delle riscossioni tributarie (le quali si attestano al 75,6% del totale delle entrate effettive delle Amministrazioni regionali a statuto ordinario), risulta contenuta la crescita in valore assoluto del totale delle entrate tributarie riscosse, che passano da 99,2 miliardi di euro nel 2009 a 102,3 miliardi di euro nel 2018 (+3,1%), livello questo inferiore a quello della crescita del PIL nominale registrata nel medesimo arco temporale (+11,9%).

A maggior illustrazione di ciò, nel prospetto seguente si propone una sintesi del rapporto di composizione tra le principali voci di entrata effettiva delle Regioni a statuto ordinario, quale emerge dai dati relativi alle riscossioni totali degli esercizi 2009 e 2018 al netto delle indicate regolazioni contabili e della quota del fondo perequativo nazionale corrispondente a trasferimenti.

**TAB. 3 - Regioni a statuto ordinario - Composizione entrate effettive
Riscossioni totali anni 2009 - 2018**

Tipologie di Entrate	Riscossioni totali Anno 2009		Riscossioni totali Anno 2018	
	Importo	Incidenza %	Importo	Incidenza %
Tributi propri (imposte e tasse) *	51.703.198	39,88%	39.352.297	29,09%
Tributi devoluti (compartecipazioni, compresa quota fondo perequativo)	47.507.981	36,64%	62.982.691	46,55%
Totale entrate tributarie	99.211.179	76,52%	102.334.988	75,64%
Trasferimenti correnti (compresa quota residua fondo perequativo) e in c/capitale	24.352.906	18,78%	25.932.782	19,17%
Entrate extra-tributarie e da alienazione di beni	2.332.421	1,80%	3.251.406	2,40%
Entrate da mutui, prestiti ed altre operazioni creditizie	3.762.451	2,90%	3.775.927	2,79%
Totale entrate effettive riscosse	129.658.957	100,00%	135.295.102	100,00%

Fonte: elaborazione Corte dei conti – Sezione delle autonomie – dati di rendiconto regionale (in migliaia di euro)

Note: * Comprendono tributi autonomi, derivati e addizionali

Resta da stabilire in quale misura la moderata crescita delle entrate tributarie sia espressione di un effettivo aumento dell'autonomia impositiva regionale, risultando difficile individuare uno stretto collegamento fra l'autonomia impositiva accordata agli enti regionali e quella da loro concretamente esercitata.

In generale, può dirsi che l'IRAP e l'addizionale regionale all'IRPEF (per le quote non destinate alla sanità), con l'aggiunta delle tasse automobilistiche (il cui peso è pressoché equivalente a quello delle altre due), rappresentino il pilastro dell'autonomia impositiva delle Regioni, assicurando, mediamente, circa 13 miliardi l'anno, meno di un terzo del gettito tributario "proprio" accertato (corrispondente, nel 2018, a complessivi 41,4 miliardi di euro). Poco meno dei restanti due terzi delle entrate tributarie "proprie" regionali sono costituiti, fondamentalmente, dall'IRAP e addizionale IRPEF destinate alla sanità, sicché solo sulla parte residua (i c.d. tributi minori), pari a circa il 6%, le Regioni godono di più ampi margini di autonomia.

È da ritenere che le compartecipazioni non costituiscano fondamento di autonomia impositiva ma, semplicemente, entrate devolute per le quali non vi è la possibilità per l'ente di variare le aliquote stabilite. Tali fonti di finanziamento, tuttavia, assicurano alle Regioni un gettito sicuro e ben programmabile, grazie ai meccanismi di anticipazione che consentono di realizzare, entro l'anno, circa il 93% delle risorse spettanti. In quest'ambito, la compartecipazione che registra il più elevato tasso di realizzazione è quella destinata al Fondo Nazionale Trasporti, di cui all'art. 16-bis del d.l. n. 95/2012, interamente riscossa nell'esercizio.

L'elevata capacità di riscossione delle entrate devolute si affianca, peraltro, a quella di una parte dei tributi propri, come l'addizionale IRPEF che finanzia la sanità regionale o l'addizionale regionale sul gas naturale. A livelli di poco inferiori si attesta, invece, la capacità di riscossione dell'IRAP per la quota non sanitaria (mediamente l'89,1% nell'ultimo triennio) e della tassa automobilistica (87,5%), mentre l'IRAP-sanità registra un più ridotto livello di realizzazione nell'esercizio di competenza (66,2%). Va sottolineato, peraltro, che la capacità di riscossione di queste entrate dipende, principalmente, dalla velocità di erogazione da parte dello Stato.

Occorre considerare, altresì, che gli effetti prodotti dagli aumenti delle aliquote IRAP e dell'addizionale IRPEF, posti a carico delle realtà regionali che denunciano squilibri nel settore sanitario, non si configurano quale espressione di un autonomo esercizio di potestà impositiva.

Nella tabella seguente, i rapporti di composizione e gli indici medi di riscossione dei predetti aggregati di entrata sono posti a raffronto con il peso delle entrate devolute nell'ambito del più generale quadro delle risorse tributarie accertate nell'esercizio 2018.

TAB. 4 - Regioni a statuto ordinario - Composizione e indice di riscossione tributi propri e devoluti Accertamenti anno 2018

Tipologie di Entrate	Importo	Incidenza %	Indice di riscossione
IRAP non sanità - IRPEF non sanità - Tassa automobilistica	13.423.211	12,19%	74,0%
IRAP e IRPEF quota sanità	25.404.768	23,07%	76,4%
Altri tributi propri minori	2.617.080	2,38%	60,2%
Totale tributi propri	41.445.059	37,64%	74,6%
Tributi devoluti	68.662.221	62,36%	92,8%
Totale entrate tributarie	110.107.280	100,00%	86,0%

Fonte: elaborazione Corte dei conti - Sezione delle autonomie - dati di rendiconto regionale (in migliaia di euro)

Estendendo l'esame al complessivo andamento delle entrate correnti, emerge altresì che l'autonomia "impositiva" delle Regioni a statuto ordinario (quale risulta dal rapporto tra i tributi "propri" ed il più ampio aggregato costituito dalle entrate correnti) si attesta, nel 2018, al 32% delle entrate correnti accertate. Anche l'autonomia "finanziaria", costituita dal rapporto tra il più ampio complesso delle "entrate proprie" (ossia tributi propri ed entrate extra tributarie) e le entrate correnti, non si discosta molto da questa percentuale, attestandosi intorno al 36%.

Per un più esaustivo quadro di riferimento, nella tabella seguente è esposto il raffronto fra gli accertamenti effettuati nell'ultimo quinquennio relativamente alle entrate correnti dei primi tre Titoli di bilancio, con separata evidenza delle altre entrate correnti provvisoriamente registrate nelle contabilità speciali.

TAB. 5 - Regioni a statuto ordinario - Entrate correnti per Titoli

Titolo	Descrizione Entrate	Accertamenti				
		2014	2015	2016	2017	2018
Titolo I	Tributarie	98.310.676	101.734.360	107.523.723	109.622.299	110.107.280
Titolo II	Trasferimenti correnti	17.796.181	17.868.377	11.850.960	11.582.506	12.786.925
Titolo III	Extra-tributarie	3.305.400	4.555.373	4.292.870	4.091.904	4.177.005
	Altre entrate correnti registrate nelle contabilità speciali *	0	0	204.259	186.303	64.926
Totale entrate correnti		119.412.256	124.158.109	123.871.811	125.483.013	127.136.135

Fonte: elaborazione Corte dei conti - Sezione delle autonomie - dati di rendiconto regionale (in migliaia di euro)

* Anni 2014 e 2015 valorizzati a zero in quanto il saldo accertamenti/impegni è negativo

Alla luce dei dati illustrati, è da ritenere che la presenza di un più consistente livello di tributi propri conferirebbe agli enti decentrati una maggiore autonomia e responsabilità

nell'attuazione delle scelte. Ciò in quanto le imposte locali rendono più immediata la percezione del costo dei servizi da parte dei cittadini, sicché gli amministratori sono incentivati ad agire, sia dal lato del prelievo che da quello della spesa, con metodi più efficienti, che valgono a minimizzare gli sprechi e a conseguire maggiori risultati in termini di soddisfazione delle preferenze dei cittadini.

Il finanziamento basato su tributi propri è funzionale, anche, ad una migliore programmazione dell'attività locale da parte dell'ente, in quanto fondata su più attendibili metodi di previsione del gettito. Inoltre, consentendo di valutare in anticipo gli impatti sull'economia locale, offre all'Amministrazione la facoltà di utilizzare le imposte ai fini della programmazione dello sviluppo e dell'attuazione di politiche più eque in termini di distribuzione del carico fiscale.

Le Regioni con più alto livello di autonomia, che hanno visto crescere maggiormente la loro dipendenza dalle entrate tributarie per effetto della cessione di risorse dovuta alla funzione del fondo perequativo nazionale e del ridimensionamento dei trasferimenti erariali di parte corrente e di parte capitale, sono più esposte al rischio di pesanti ricadute finanziarie in caso di andamento recessivo del PIL regionale, i cui riflessi sono immediatamente avvertiti dal gettito tributario con contrazioni tanto più accentuate quanto più tardivi si mostrano gli interventi di stabilizzazione e di supporto alla crescita.

3 Il federalismo fiscale negli enti locali

3.1 Il percorso normativo

Le linee fondamentali del sistema della finanza locale sono state tracciate dalla legge 5 maggio 2009, n. 42 che ha definito la struttura delle entrate degli enti locali, individuato i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, stabilito i meccanismi di un fondo perequativo e previsto le risorse aggiuntive per lo sviluppo delle aree sottodotate¹⁹.

Il nuovo assetto dei rapporti finanziari tra lo Stato e le autonomie locali è incentrato sul superamento del criterio della spesa storica a favore di un sistema di attribuzione di risorse basato sull'individuazione dei fabbisogni standard per il finanziamento dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti diritti civili e sociali, nonché le funzioni fondamentali degli enti locali (art. 117, secondo comma, lett. m, p, della Costituzione). A tal fine, viene definita la struttura fondamentale delle entrate per ogni livello di governo territoriale (tributi propri, compartecipazioni al gettito dei tributi erariali da assegnare ai diversi livelli di governo in base al principio della territorialità ed il fondo perequativo).

Agli enti con minore capacità di autofinanziamento devono essere assegnate risorse perequative, distinguendo fra gli oneri necessari per l'erogazione delle funzioni fondamentali - per le quali le risorse devono garantire l'integrale fabbisogno commisurato al livello

¹⁹ L'effettiva attuazione della riforma federalista prevista con la legge delega è stata demandata al Governo attraverso l'emanazione di specifici decreti legislativi con il compito di delineare il sistema della fiscalità comunale prevedendo una nuova struttura delle entrate per gli enti territoriali.

essenziale delle prestazioni - e spese originate dalle altre funzioni, la cui perequazione è prevista in base alle capacità fiscali, finalizzata al recupero parziale del differenziale delle basi imponibili.

L'adozione del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23 ("federalismo municipale"), rappresenta la prima tappa del cammino della riforma, perseguendo l'intento del passaggio da un sistema di finanza derivata ad una fiscalità comunale autonoma. Viene di conseguenza delineata una nuova struttura delle entrate, in cui, per il periodo 2011-2013, alle tradizionali entrate comunali sono affiancate alcune fonti di entrata nel segno dell'autonomia. Tali cespiti consistono nella compartecipazione al gettito IVA, nell'imposta di soggiorno (o di sbarco per le isole minori), nella compartecipazione alla fiscalità immobiliare statale (IRPEF sui redditi fondiari, cedolare secca sugli affitti, imposte ipotecarie e catastali). Queste nuove entrate non sono assegnate direttamente agli enti, ma confluiscono nel Fondo sperimentale di riequilibrio (FSR) che viene alimentato attraverso la fiscalizzazione dei trasferimenti statali salve poche eccezioni.

Sul fronte della perequazione viene delineata una diversa prospettiva, in quanto il fondo destinato allo scopo (previsto a partire dal 2014) non viene più alimentato attraverso un sistema di contribuzioni statali, ma con risorse proprie ed è fondato sull'individuazione di fabbisogni standard e capacità fiscali.

La fiscalità comunale ha ricevuto un nuovo impulso dal 2012 attraverso l'introduzione dell'IMU, che aveva, inizialmente, esteso la base imponibile alle abitazioni principali (in seguito oggetto di esenzione, salvo per quelle di lusso). Inoltre, per compensare le variazioni di gettito determinate dalla riforma dell'imposta (trasformata da ICI ad IMU), viene attivato il Fondo sperimentale di riequilibrio.

Con la legge di stabilità del 2013 (l. 24 dicembre 2012, n. 228) è stato istituito il Fondo di solidarietà comunale (FSC) in luogo del Fondo sperimentale di riequilibrio, le cui risorse devono essere ripartite tenendo conto sia dei costi e dei fabbisogni standard (criterio perequativo), sia delle variazioni delle risorse determinate dal nuovo fondo (criterio compensativo).

In occasione del primo riparto del fondo, non è stato possibile valorizzare la componente perequativa per la mancanza dei dati sulle capacità fiscali standard necessarie per la quantificazione delle assegnazioni, per cui la ripartizione è stata fatta esclusivamente in base alla funzione compensativa. Inoltre, per effetto dell'abolizione del FSR e dell'attribuzione del gettito dell'IMU ai Comuni, si è ricomposto il quadro delle risorse comunali, con l'eliminazione della compartecipazione IVA e delle risorse rinvenienti dalla fiscalità immobiliare.

Con la legge 27 dicembre 2013, n. 147 (legge di stabilità per il 2014), è stata soppressa l'IMU sulle abitazioni principali ed istituita la TASI; il FSC è stato consolidato e ne è stato prorogato di un anno l'avvio dell'applicazione dei criteri perequativi perdurando la mancata definizione delle capacità fiscali standard.

Una prima parziale ripartizione del FSC secondo i fabbisogni e le capacità fiscali standard è avvenuta nel 2015 con la legge di stabilità 23 dicembre 2014, n. 190, che ne ha previsto

l'assegnazione per una quota corrispondente al 20% del fondo sulla base di tali criteri. Detta modalità di riparto era destinata a consolidarsi con una entrata a regime progressiva, in quanto con la legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità per il 2016), la quota perequata del FSC è stata elevata dal 20% al 30%, con la previsione del raggiungimento, entro il 2018, del tetto del 55%; tuttavia, tale percorso ha subito in seguito un rallentamento²⁰.

Tale progressivo consolidamento dei criteri di riparto sulla base dei fabbisogni e delle capacità fiscali standard sarebbe dovuto andare a regime entro il 2021 in base alle previsioni della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di bilancio 2017), che da tale anno ha previsto la ripartizione secondo i nuovi criteri su tutto il FSC. Il recente decreto fiscale, ad oggi in corso di conversione, ha previsto un notevole differimento del termine per la completa attuazione del sistema perequativo, differendolo al 2030.

Il percorso normativo fin qui delineato appare orientato alla realizzazione di un sistema fondato sull'autonomo utilizzo della leva fiscale da parte degli enti locali - sia pure nel quadro delle più generali esigenze della finanza pubblica e nel rispetto dei vincoli derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea - e sulla soppressione dei tradizionali trasferimenti erariali aventi carattere di generalità e permanenza.

3.2 Il sistema delle entrate

3.2.1 I tributi comunali

Come ricordato, il sistema della fiscalità comunale è stato delineato con il d.lgs. n. 23/2011, che ha avviato un percorso di graduale superamento del modello di finanza derivata²¹ rinvenendo l'elemento prevalente e fondante nell'imposta immobiliare, in quanto adatta a realizzare una territorializzazione degli imponibili²²: è stato pertanto istituito un nuovo tributo comunale denominato Imposta municipale propria (IMU). Si tratta di un'imposta comunale derivata, ovvero istituita con legge dello Stato, di natura patrimoniale la cui base imponibile è il valore catastale dell'immobile (analogamente all'ICI). Le aliquote sono previste su scala nazionale e la possibilità da parte dei Comuni di poterle manovrare in aumento o in

²⁰ Successivamente, infatti, l'art. 37, comma 1-bis, d.l. 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla l. 21 giugno 2017, n. 96, e poi l'art. 1, comma 884, l. 27 dicembre 2017, n. 205, hanno ulteriormente rallentato il percorso in parola fino alla modifica di cui all' art. 57, comma 1, d.l. 26 ottobre 2019, n. 124.

²¹ Le nuove imposte che si sono aggiunte alle tradizionali entrate comunali (compartecipazione all'IVA, imposta di soggiorno, compartecipazione IRPEF sui redditi fondiari, cedolare secca sugli affitti etc.) sarebbero dovute confluire, secondo il disegno originario, nel Fondo sperimentale di riequilibrio per consentire la fiscalizzazione dei trasferimenti statali, oggi parzialmente ripreso con l'istituzione del Fondo di solidarietà comunale. In tal modo, le risorse non vengono attribuite ai singoli Comuni in relazione alla distribuzione territoriale dei relativi gettiti per ovviare alla forte sperequazione territoriale che caratterizza alcune delle imposte devolute (in particolare, l'imposta di registro, l'imposta di bollo e l'imposta ipotecaria e catastale). Per garantire la "neutralità finanziaria" dell'intervento, senza modificare in alcun modo la struttura delle imposte erariali devolute, si è reso però "necessario" restituire allo Stato le risorse finanziarie appena devolute, ove eccedenti i trasferimenti da fiscalizzare, attraverso un singolare meccanismo di aggiustamento basato su una compartecipazione dello Stato sui tributi erariali devoluti.

²² Nel complesso, i pilastri del sistema tributario comunale (oltre che dall'IMU) sono costituiti da altre tre principali imposte: la TASI, l'addizionale comunale all'IRPEF e la TARI. A queste si aggiungono, oltre ai trasferimenti non fiscalizzati e alle entrate a titolo di Fondo di solidarietà comunale, le tradizionali entrate fiscali locali, rappresentate, ad esempio, da: imposta comunale sulla pubblicità/diritto sulle pubbliche affissioni; canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche - Cosap; Tosap; imposta di soggiorno (o imposta di sbarco) etc.

diminuzione può essere esercitata entro limiti prefissati. A seguito dell'esenzione totale dell'abitazione principale (non prevista nel primo impianto, al pari di quanto previsto per l'ICI e per l'IRPEF), l'IMU ha finito per gravare quasi esclusivamente sulle seconde case (a disposizione o locate) e sugli immobili non residenziali.

Questo percorso, per molti aspetti lungo e complesso, già poco dopo il suo avvio ha subito notevoli cambiamenti per effetto di molteplici fattori, a cominciare dagli interventi di consolidamento dei conti pubblici adottati a seguito della crisi economico-finanziaria, dagli sgravi tributari finalizzati a sostenere la domanda interna per favorire la ripresa economica, dalla riforma istituzionale che intendeva ridisegnare la ripartizione delle funzioni tra governo centrale e enti locali rivedendo, in particolare, l'assetto delle Province.

Sul piano dell'attuazione della riforma, rileva la coerenza dell'imposizione locale rispetto ad alcuni principi fondamentali che rinvergono validi presupposti nel livello di immobilità della base imponibile, non esportabilità dell'imposta, distribuzione territoriale della base non troppo sperequata, corrispondenza tra contribuenti e beneficiari dei servizi forniti a livello locale. Oltre a ciò, rileva l'idoneità del sistema impositivo a garantire adeguati margini di autonomia impositiva agli enti decentrati.

Il tentativo, perseguito nella impostazione originaria del d.lgs n. 23, di assegnare pressoché in via esclusiva ai Comuni tutta la materia imponibile immobiliare, sia reddituale sia patrimoniale, delle persone fisiche²³ rispondeva alle richieste avanzate dagli stessi enti, benché nel percorso successivo la leva fiscale autonoma si sia concentrata sul versante patrimoniale.

La devoluzione dei gettiti tributari erariali, prevista nella prima fase, non ha conferito ai Comuni alcuna autonomia in termini di manovrabilità delle imposte assegnate,²⁴ mentre con la riforma successiva viene definito un sistema di tributi locali, collegati agli immobili, la cui gestione è maggiormente affidata alla disponibilità degli enti.

Tuttavia, quote dei gettiti di tali tributi non confluiscono nei bilanci dei Comuni dove la base imponibile è localizzata, ma alimentano direttamente un fondo del bilancio dello Stato volto a garantire il trasferimento ai Comuni di risorse che si intendono fiscalizzare.

In questo quadro, altamente mutevole e complesso, si inseriscono i temi del riordino dei tributi locali e della definizione dei meccanismi perequativi, che con il presente contributo si intendono indagare.

²³ Ciò è avvenuto con forme e meccanismi profondamente differenti tra la prima fase, fondata sulla devoluzione di gettiti, rispetto alla seconda fase, che ha previsto l'attribuzione di tributi propri.

²⁴Le imposte devolute restano a pieno titolo tributi erariali, anche perché non conferiscono, probabilmente, neppure la titolarità dei gettiti corrispondenti alla localizzazione degli immobili oggetto di imposizione, salvo qualche rara eccezione. Il legislatore, nel periodo 2016-2018, ha sospeso (in ultimo per effetto del comma 37 della legge di bilancio 2018) l'efficacia delle leggi regionali e delle deliberazioni comunali per la parte in cui aumentano i tributi e le addizionali attribuite ai medesimi enti territoriali, con alcune specifiche esclusioni (tra cui la TARI). La legge di bilancio 2019, invece, non prevede, a differenza degli ultimi anni, limiti al potere degli enti locali di aumentare i tributi ad essi attribuiti, sicché, fino al 28 febbraio 2019, sono stati in grado di deliberare nuove tariffe ed aliquote dei tributi locali per l'anno 2019.

3.2.2 Analisi delle entrate comunali

Nel quadro sopra ricomposto del sistema di finanziamento degli enti locali - caratterizzato, da un lato, dall'ampliamento delle risorse proprie, dall'altro, da una scarsa manovrabilità della leva fiscale - assume particolare rilievo l'efficientamento dello strumento perequativo, soprattutto per i Comuni sottodotati nelle proprie capacità fiscali. Si tratta di un fenomeno localizzato in determinate aree geografiche del Paese.

Dall'analisi dei dati di rendiconto di seguito rappresentati, relativi all'autonomia finanziaria e all'autonomia impositiva, quali risultano dalla banca dati delle amministrazioni pubbliche (BDAP) relativamente al biennio 2017-2018²⁵, si possono cogliere, nelle loro oggettività, gli andamenti rilevanti al fine di poter valutare la situazione in atto rispetto agli obiettivi indicati dal legislatore.

La prima valutazione riguarda l'andamento delle entrate correnti nel loro complesso e la loro distribuzione tra gli enti, suddivisi per ambito regionale; si tratta di un aggregato che include sia le entrate proprie, che rappresentano l'autonomia degli enti, che quelle derivate, nelle quali confluiscono gli interventi di perequazione.

Dall'analisi svolta si rileva, nel complesso, un lieve incremento delle risorse disponibili (circa il 2%) che si pone, comunque, al di sopra del livello di inflazione riscontrato nel periodo di osservazione. Il suddetto andamento non si manifesta, tuttavia, in maniera uniforme nel territorio e i dati di alcuni aggregati regionali dimostrano una contrazione delle risorse. La valutazione dei fenomeni sottostanti a tali andamenti richiederebbe, tuttavia, un'analisi di maggior dettaglio che non è possibile effettuare in questa sede.

Il dato esaminato è quello degli accertamenti in conto competenza, che riflettono, secondo il principio della competenza finanziaria potenziata, le entrate che dovrebbero rendersi esigibili nel corso dell'esercizio, mentre può essere d'interesse verificare quante di queste sono state effettivamente riscosse.

Nel complesso, passando dal valore accertato in conto competenza a quello delle riscossioni, si osserva una rilevante riduzione delle risorse effettivamente disponibili, sia nel 2017 che nel 2018. Nel biennio considerato, infatti, lo scostamento tra il dato di cassa rispetto a quello di competenza, risulta pari ad oltre 13 miliardi (per il 2017) e ad oltre 12 miliardi (per il 2018); con un tasso di realizzazione che oscilla tra poco più del 72% a circa il 75%²⁶.

Il fenomeno della ridotta realizzazione delle entrate correnti si riscontra particolarmente nelle aree meridionali e insulari, oltre che in tre regioni del centro. Tale fenomeno, come si dirà, trova una serie di fattori causativi, non tutti nella disponibilità degli enti.

Per una valutazione della distribuzione della capacità di entrata sul territorio, che si può tradurre in servizi resi ai cittadini, è utile esaminare la quota *pro-capite* di entrate correnti su base regionale e di area geografica.

²⁵ Sono stati esaminati i dati di rendiconto del biennio 2017-2018 relativamente ad un insieme rappresentativo di 5.494 enti (69%).

²⁶ In particolare, nel primo anno, del biennio considerato, a fronte di accertamenti pari a poco più di 49,5 miliardi, si incassano quasi 35,8; nel 2018, su un totale di circa 50 miliardi, sono effettivamente realizzati quasi 38 miliardi.

L'osservazione degli accertamenti, riferiti alla popolazione, evidenzia andamenti piuttosto uniformi che non si discostano molto dal dato nazionale. I valori più bassi si registrano negli enti della regione Puglia, mentre nella Valle d'Aosta il valore è doppio rispetto alla media nazionale (cfr. TAB. 2/Comuni).

Sotto il profilo delle riscossioni (cfr. TAB. 3/Comuni), si rilevano valori più contenuti, sia a livello nazionale che nell'ambito delle singole aree regionali. Da importi pari mediamente a poco più di 1.000 euro *pro-capite* (per gli accertamenti), si passa, per le riscossioni, a rapporti medi che oscillano, nel biennio, tra 768 e 817 euro *pro-capite*. Si registra, comunque, un generale miglioramento delle quote riscosse, con valori elevati in taluni ambiti regionali²⁷.

**TAB. 1/Comuni - Entrate correnti - Accertamenti e riscossioni in conto competenza
Suddivisione per Regione**

Regione	Accertamenti 2017	Accertamenti 2018	Variazione 2017-2018 %	Riscossioni 2017	Riscossioni 2018	Variazione 2017-2018 %	Tasso di realizzazione % 2017	Tasso di realizzazione % 2018
Abruzzo	944.058	965.854	2,31	706.301	747.265	5,80	74,82	77,37
Basilicata	411.070	390.408	-5,03	311.694	295.103	-5,32	75,82	75,59
Calabria	1.008.295	1.082.828	7,39	614.085	666.408	8,52	60,90	61,54
Campania	3.130.295	3.327.564	6,30	1.984.478	2.135.233	7,60	63,40	64,17
Emilia-Romagna	4.209.205	4.269.569	1,43	3.294.882	3.409.541	3,48	78,28	79,86
Friuli-Venezia Giulia	1.434.090	1.419.313	-1,03	1.175.835	1.176.144	0,03	81,99	82,87
Lazio	6.674.069	6.498.898	-2,62	4.471.307	4.327.282	-3,22	67,00	66,58
Liguria	1.807.116	1.797.180	-0,55	1.413.789	1.449.109	2,50	78,23	80,63
Lombardia	9.005.432	9.271.266	2,95	6.546.664	7.206.495	10,08	72,70	77,73
Marche	1.483.998	1.499.708	1,06	1.101.472	1.163.941	5,67	74,22	77,61
Molise	171.773	183.039	6,56	124.654	138.017	10,72	72,57	75,40
Piemonte	3.635.525	3.813.148	4,89	2.727.558	2.996.292	9,85	75,03	78,58
Puglia	2.441.376	2.568.888	5,22	1.774.016	1.953.435	10,11	72,66	76,04
Sardegna	1.799.108	1.866.672	3,76	1.365.441	1.525.246	11,70	75,90	81,71
Sicilia	2.139.446	2.269.874	6,10	1.373.286	1.535.835	11,84	64,19	67,66
Toscana	3.485.149	3.455.364	-0,85	2.503.630	2.665.286	6,46	71,84	77,13
Trentino-Alto Adige	1.350.436	1.366.855	1,22	964.813	973.268	0,88	71,44	71,20
Umbria	759.740	789.463	3,91	553.458	586.346	5,94	72,85	74,27
Valle d'Aosta	232.732	244.590	5,10	194.353	206.768	6,39	83,51	84,54
Veneto	3.404.207	3.471.721	1,98	2.559.205	2.822.203	10,28	75,18	81,29
Totale nazionale	49.527.121	50.552.203	2,07	35.760.923	37.979.217	6,20	72,20	75,13

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati BDAP, aggiornamento al 14 ottobre 2019; enti n. 5.494; importi in migliaia di euro

²⁷ In particolare, 6 Regioni migliorano il dato di oltre 10 punti (Veneto 10,34; Piemonte 10,47; Puglia 10,54; Molise 11,44; Sardegna 11,90; Sicilia 12,57), mentre Campania (7,91) e Calabria (8,99) si avvicinano all'incremento registrato dalla Lombardia (9,79) nel biennio.

TAB. 2/Comuni - Entrate correnti - Accertamenti in conto competenza. Pro-capite 2017-2018.

Suddivisione per Regione

Regione	N. Enti	Popolazione 2017	Popolazione 2018	Accertamenti 2017	Accertamenti 2018	Pro-capite 2017	Pro-capite 2018	Variazione % 2017-2018
Abruzzo	202	990.308	985.065	944.058	965.854	953	980	2,85
Basilicata	85	457.490	455.349	411.070	390.408	899	857	-4,58
Calabria	173	1.077.618	1.072.955	1.008.295	1.082.828	936	1.009	7,86
Campania	267	3.342.845	3.333.207	3.130.295	3.327.564	936	998	6,61
Emilia-Romagna	274	3.961.128	3.964.534	4.209.205	4.269.569	1.063	1.077	1,35
Friuli-Venezia Giulia	176	1.093.941	1.092.164	1.434.090	1.419.313	1.311	1.300	-0,87
Lazio	184	4.760.063	4.759.439	6.674.069	6.498.898	1.402	1.365	-2,61
Liguria	169	1.367.902	1.360.071	1.807.116	1.797.180	1.321	1.321	0,02
Lombardia	1.142	8.562.008	8.584.496	9.005.432	9.271.266	1.052	1.080	2,68
Marche	198	1.414.633	1.409.722	1.483.998	1.499.708	1.049	1.064	1,41
Molise	85	184.627	183.439	171.773	183.039	930	998	7,25
Piemonte	934	3.762.929	3.741.779	3.635.525	3.813.148	966	1.019	5,48
Puglia	161	3.120.690	3.108.579	2.441.376	2.568.888	782	826	5,63
Sardegna	314	1.463.314	1.460.728	1.799.108	1.866.672	1.229	1.278	3,94
Sicilia	121	2.112.081	2.098.279	2.139.446	2.269.874	1.013	1.082	6,79
Toscana	200	3.063.275	3.059.583	3.485.149	3.455.364	1.138	1.129	-0,73
Trentino-Alto Adige	214	888.610	892.859	1.350.436	1.366.855	1.520	1.531	0,73
Umbria	73	762.272	758.512	759.740	789.463	997	1.041	4,43
Valle d'Aosta	61	108.836	108.220	232.732	244.590	2.138	2.260	5,69
Veneto	461	4.081.294	4.079.010	3.404.207	3.471.721	834	851	2,04
Totale nazionale	5.494	46.575.864	46.507.990	49.527.121	50.552.203	1.063	1.087	2,22

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati BDAP, aggiornamento al 14 ottobre 2019; enti n. 5.494; importi in migliaia di euro

TAB. 3/Comuni - Entrate correnti - Riscossioni in conto competenza. Pro-capite 2017-2018.

Suddivisione per Regione

Regione	N. Enti	Popolazione 2017	Popolazione 2018	Riscossioni 2017	Riscossioni 2018	Pro-capite 2017	Pro-capite 2018	Variazione % 2017-2018
Abruzzo	202	990.308	985.065	706.301	747.265	713	759	6,36
Basilicata	85	457.490	455.349	311.694	295.103	681	648	-4,88
Calabria	173	1.077.618	1.072.955	614.085	666.408	570	621	8,99
Campania	267	3.342.845	3.333.207	1.984.478	2.135.233	594	641	7,91
Emilia-Romagna	274	3.961.128	3.964.534	3.294.882	3.409.541	832	860	3,39
Friuli-Venezia Giulia	176	1.093.941	1.092.164	1.175.835	1.176.144	1.075	1.077	0,19
Lazio	184	4.760.063	4.759.439	4.471.307	4.327.282	939	909	-3,21
Liguria	169	1.367.902	1.360.071	1.413.789	1.449.109	1.034	1.065	3,09
Lombardia	1.142	8.562.008	8.584.496	6.546.664	7.206.495	765	839	9,79
Marche	198	1.414.633	1.409.722	1.101.472	1.163.941	779	826	6,04
Molise	85	184.627	183.439	124.654	138.017	675	752	11,44
Piemonte	934	3.762.929	3.741.779	2.727.558	2.996.292	725	801	10,47
Puglia	161	3.120.690	3.108.579	1.774.016	1.953.435	568	628	10,54
Sardegna	314	1.463.314	1.460.728	1.365.441	1.525.246	933	1.044	11,90
Sicilia	121	2.112.081	2.098.279	1.373.286	1.535.835	650	732	12,57
Toscana	200	3.063.275	3.059.583	2.503.630	2.665.286	817	871	6,59
Trentino-Alto Adige	214	888.610	892.859	964.813	973.268	1.086	1.090	0,40
Umbria	73	762.272	758.512	553.458	586.346	726	773	6,47
Valle d'Aosta	61	108.836	108.220	194.353	206.768	1.786	1.911	6,99
Veneto	461	4.081.294	4.079.010	2.559.205	2.822.203	627	692	10,34
Totale nazionale	5.494	46.575.864	46.507.990	35.760.923	37.979.217	768	817	6,36

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati BDAP, aggiornamento al 14 ottobre 2019; enti n. 5.494; importi in migliaia di euro

3.2.2.1 Autonomia finanziaria

Con riferimento all'indice di autonomia finanziaria che, come noto, misura la capacità dell'ente di provvedere con proprie risorse al finanziamento delle proprie funzioni, si rileva una leggera flessione del valore riportato nel biennio, segno di una seppur lieve ricomposizione delle entrate con minore incidenza di quelle proprie.

Sia nell'esercizio 2017 che in quello 2018, i valori percentuali medi restano stabili (75,24 e 74,98); solo in tre regioni i risultati si attestano su percentuali superiori all' 80%. (Lombardia, Liguria, Toscana), mentre i valori sopra la media riguardano altre sei regioni (Piemonte, Lombardia, Veneto, Liguria, Emilia-Romagna, Toscana, Umbria, Lazio, Abruzzo).

Di contro gli enti ricompresi nelle altre regioni si attestano su valori inferiori, discostandosi dal valore medio anche in maniera rilevante (cfr. TAB. 4/Comuni).

Con riferimento alla distribuzione del dato in rapporto alla dimensione demografica degli enti, il minor grado di autonomia finanziaria si concentra, in entrambi gli esercizi, nei Comuni con popolazione inferiore ai 5.000 abitanti, i quali raggiungono valori anche di dieci punti inferiori alla media. È da notare, per converso, che le punte più elevate si registrano negli enti di medie dimensioni, in quanto nelle classi più elevate i valori flettono, seppure limitatamente.

3.2.2.2 Autonomia impositiva

Per un approccio più prossimo al tema di fondo della audizione, che riguarda in particolare il sistema tributario, è necessario focalizzare l'attenzione sulla materia dell'imposizione municipale, che, come si è visto, si compone di una serie di cespiti con prevalenza di quelli connessi al prelievo immobiliare.

L'aggregato in esame (entrate del Titolo I) comprende anche la "tassa sui rifiuti" la quale rappresenta essenzialmente una entrata correlata al costo di un servizio (in quanto deve assicurarne la piena copertura dei costi) e dunque non appare idonea a stimolare una specifica autonomia di spesa²⁸.

L'indice di autonomia impositiva, nel periodo in esame, si attesta al 53%, con una sostanziale stabilità nel biennio, ad indicare che il complesso delle entrate tributarie di competenza risulta di poco superiore alla metà delle entrate correnti.

I valori dell'indicatore di autonomia impositiva negli esercizi esaminati riportano limitati scostamenti, dimostrando un sostanziale assestamento della composizione delle risorse nella disponibilità degli enti; da ciò può desumersi che la tendenza al rafforzamento dell'autonomia impositiva degli enti locali, dopo una fase espansiva, ha visto un periodo di consolidamento.

Esaminando tale dato in rapporto a quello dell'autonomia finanziaria, si rileva il significativo scostamento tra i due indicatori, tanto a livello di valore medio quanto di dato aggregato per

²⁸ L'autonomia finanziaria è data da: (entrate tributarie+entrate extratributarie - compartecipazione tributi) /totale entrate correnti. L'autonomia impositiva è calcolata come rapporto tra entrate tributarie e totale delle entrate correnti.

regioni; ciò mette in evidenza il concorso delle entrate extratributarie nel conseguimento dell'autonomia finanziaria.

Sotto il profilo della distribuzione geografica, i dati di autonomia impositiva evidenziano una decisa eterogeneità tra amministrazioni locali. Come notato, gli enti ricompresi nelle regioni a statuto speciale si attestano su valori ben al di sotto di quello medio, in conseguenza di un sistema di finanziamento delle funzioni locali informato a criteri e logiche particolari.

Nella distribuzione per fasce di popolazione, l'andamento dell'indicatore risulta inversamente proporzionale alla dimensione demografica degli enti e tende a regredire passando dal 65% circa, rilevato per gli enti di minore dimensione (Fascia 1), a circa il 53% (nel 2018) delle grandi città (Fascia 7).

3.2.2.3 La capacità di riscossione

Passando a verificare i risultati sotto il profilo della riscossione, si rileva come solo una parte dei tributi di competenza dell'anno si traduca in effettive riscossioni, in quanto l'indice generale non raggiunge il 60% e mostra una leggera flessione nel biennio. L'osservazione dei dati relativi alla capacità di riscossione delle entrate di natura tributaria evidenzia, quindi, andamenti ancora distanti rispetto agli obiettivi di autonomia, rimanendo attestata su livelli non soddisfacenti e, comunque, non coerenti con un sistema di finanziamento che dovrebbe tendere verso l'autosufficienza, anche attraverso misure organizzative preordinate al pieno conseguimento delle entrate proprie.

Nella valutazione della distribuzione dei valori sul territorio emerge che i Comuni di alcune regioni, nelle quali il livello dell'indicatore di autonomia impositiva è al di sotto della media nazionale, registrano anche ridotti valori di riscossione; ciò induce a ritenere che la ridotta capacità di generare entrate tributarie sul territorio si può tradurre, in assenza di un sistema perequativo adeguato, nella carenza dei servizi resi ai cittadini. Tale situazione si nota, in particolare, nei Comuni della Calabria.

Non è agevole individuare i fattori sottostanti al rilevato fenomeno. L'analisi della bassa capacità di riscossione richiede uno specifico approfondimento delle modalità di incasso di ogni tributo, anche se non si può escludere che essa dipenda dalla ridotta capacità dell'ente di conseguire le proprie entrate e, dunque, da disfunzioni di tipo organizzativo che non rendono agevole il completamento delle procedure di entrata.

Altro sintomo di criticità nelle procedure di acquisizione dell'entrata può rilevarsi nella ridotta effettività dell'accertamento e nella programmazione di entrata basata su stime ottimistiche. Le reiterate richieste degli enti locali di consentire di procedere ad una riapertura del riaccertamento straordinario dei residui dimostrano la presenza di tali situazioni critiche. Peraltro, nel nuovo sistema di contabilità armonizzata, una bassa capacità di riscossione si traduce in un significativo obbligo di accantonamento a FCDE che, a sua volta, comprime la capacità di spesa.

A distanza di 7 anni dall'entrata in vigore del d.l. n. 174/2012, che ha introdotto l'istituto del piano di riequilibrio finanziario pluriennale, è ormai dimostrata la connessione tra il ciclo di

riscossione delle entrate tributarie e la tenuta finanziaria degli enti locali. Nella deliberazione n. 5/2018 della Sezione delle autonomie viene posta in rilievo la specifica rilevanza che assume la capacità di riscossione tanto nella genesi delle situazioni di squilibrio strutturale quanto nell'ambito del cd. giudizio di congruità sui mezzi, alla cui formulazione è chiamata la Sezione regionale di controllo in sede di approvazione/diniego del piano di risanamento.

Un aspetto particolarmente rilevante nella ricostruzione della capacità fiscale degli enti è, infatti, connesso al condizionamento dipendente dalla capacità di realizzare le entrate. Come si è detto, la scarsa attitudine a realizzare le entrate può discendere da diversi fattori, a seconda delle modalità di conseguimento del gettito. Nel caso dei tributi acquisiti per autoliquidazione, l'azione dell'ente è principalmente orientata al recupero di risorse mediante la lotta all'evasione, diversamente dalle entrate da accertare e riscuotere con mezzi e strumenti propri dell'ente, laddove l'efficienza degli uffici può risultare determinante per il conseguimento del gettito.

La legislazione recente ha cercato di stimolare l'azione dell'ente per la lotta all'evasione attraverso il riconoscimento di incentivi, quali la possibilità di introitare il maggior gettito recuperato su entrate di competenza statale, oppure, per le entrate di competenza comunale, d'incentivare il personale addetto agli uffici tributi.

Sul piano del rafforzamento degli strumenti per la realizzazione dei crediti tributari un significativo passo in avanti è prefigurato nelle norme della legge di bilancio in itinere mediante l'estensione degli accertamenti di tipo esecutivo anche alle entrate degli enti locali, l'introduzione del funzionario responsabile alla riscossione degli enti locali ed il potenziamento dell'attività esecutiva sui beni del debitore.

I dati commentati sul livello della riscossione mettono in evidenza che la capacità fiscale teorica subisce effetti distorsivi per effetto di varie dinamiche che incidono sulla realizzazione dell'entrata. Tali conseguenze possono ritenersi solo in parte compensate dall'intervento degli strumenti perequativi, sulla cui efficacia vengono svolte considerazioni in seguito.

**TAB. 4/Comuni/Indicatori - Autonomia finanziaria, Autonomia Impositiva, Capacità di riscossione
Suddivisione per Regione**

Regioni	n_enti	Autonomia finanziaria 2017	Autonomia finanziaria 2018	Autonomia impositiva 2017	Autonomia impositiva 2018	Capacità riscossione 2017	Capacità riscossione 2018
Piemonte	933	80,36%	78,49%	57,50%	55,71%	65,82%	68,66%
Lombardia	1.099	83,01%	82,37%	52,13%	51,40%	61,71%	64,27%
Veneto	443	79,72%	79,28%	56,66%	56,23%	71,46%	74,46%
Liguria	165	79,92%	80,96%	60,31%	61,44%	66,39%	66,18%
Emilia-Romagna	269	80,01%	79,36%	58,54%	58,54%	70,48%	70,00%
Toscana	194	82,55%	83,44%	57,19%	57,91%	65,03%	67,84%
Marche	198	69,62%	69,61%	47,77%	48,61%	69,83%	68,73%
Umbria	73	75,63%	75,32%	58,70%	57,31%	63,30%	63,31%
Lazio	183	76,82%	77,08%	53,91%	58,10%	54,66%	43,32%
Abruzzo	201	76,45%	75,83%	55,67%	54,66%	63,06%	61,02%
Molise	85	65,73%	63,78%	42,14%	40,82%	57,49%	59,49%
Campania	266	67,86%	68,88%	52,08%	51,06%	44,30%	48,46%
Puglia	160	72,65%	72,15%	61,24%	58,52%	57,44%	58,12%
Basilicata	85	55,64%	60,61%	43,37%	43,07%	68,13%	66,85%
Calabria	173	68,79%	68,11%	46,65%	46,85%	44,38%	44,01%
Sicilia	121	60,03%	59,74%	48,57%	47,44%	56,26%	53,97%
Valle d'Aosta	61	60,33%	59,83%	42,15%	41,36%	73,90%	75,36%
Sardegna	310	49,92%	48,45%	38,51%	37,60%	61,00%	61,84%
Trentino A.A.	177	65,13%	65,46%	30,96%	30,87%	67,43%	68,89%
Friuli V. G.	175	54,21%	55,81%	35,19%	36,02%	74,32%	75,44%
Totale nazionale	5.371	75,24%	74,98%	53,05%	53,07%	59,75%	59,42%

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati BDAP, aggiornamento al 14 ottobre 2019; enti n. 5.494.

**TAB. 5/Comuni/Indicatori - Autonomia finanziaria, Autonomia Impositiva, Capacità di riscossione
Suddivisione per Fasce di popolazione**

Suddivisione per fasce di popolazione	n_enti	Autonomia finanziaria 2017	Autonomia finanziaria 2018	Autonomia impositiva 2017	Autonomia impositiva 2018	Capacità riscossione 2017	Capacità riscossione 2018
Fascia 1	2.250	64,26%	64,51%	41,74%	41,92%	64,89%	65,51%
Fascia 2	1.377	69,48%	69,51%	48,87%	48,99%	65,43%	66,96%
Fascia 3	862	76,77%	76,41%	56,16%	56,12%	65,14%	66,46%
Fascia 4	516	77,49%	77,37%	57,51%	57,26%	64,98%	65,90%
Fascia 5	283	77,58%	76,59%	58,69%	57,89%	60,88%	60,96%
Fascia 6	72	74,69%	74,37%	54,77%	53,94%	58,43%	59,08%
Fascia 7	11	76,27%	76,28%	49,29%	50,27%	55,38%	52,86%
Totale nazionale	5.371	75,24%	74,98%	53,05%	53,07%	59,75%	59,42%

Fascia 1: da 1 a 1999; Fascia 2: da 2000 a 4999; Fascia 3: da 5000 a 9999; Fascia 4: da 10000 a 19999; Fascia 5: da 20000 a 59999 Fascia 6: da 60000 a 249999; Fascia 7 da 250000. - Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati BDAP, su 5.494 Comuni. Aggiornamento al 14 ottobre 2019.

3.2.2.4 I dati dei principali tributi

I dati relativi ai tributi comunali riportati nella sottostante tabella espongono la consistenza dei gettiti e il livello delle riscossioni dei tributi comunali. Il grado inadeguato di realizzazione dell'entrata risente, da un lato, del livello d'efficienza degli uffici preposti alla realizzazione del gettito, dall'altro, della capacità da parte degli enti di formulare previsioni attendibili sulla consistenza degli importi da iscrivere nei pertinenti capitoli di entrata.

Imposta Municipale Unica

L'imposta immobiliare, come detto, costituisce il pilastro dell'autonomia impositiva comunale, tuttavia, l'esenzione dell'abitazione principale non rende evidente il rapporto tassazione/benefici come doveva essere nello schema iniziale.

L'andamento della competenza risulta stabile nel biennio, con lieve incremento; in tutte le regioni la variazione è positiva, con punta dell'8,65% per accertamenti in Calabria, regione nella quale, tuttavia, la quota pro-capite raggiunge, nel 2018, 162 euro, ben al di sotto della media di 250 (cfr. TAB. 6/Comuni).

Attraverso l'esame del dato pro-capite dell'accertato, risultano comunque evidenti le sperequazioni di base imponibile nel territorio, con oscillazione dal dato di punta della Valle d'Aosta (610), seguito da quello della Liguria (397) fino ai valori più bassi di Sardegna, Calabria e Molise. Tali evidenti differenze dimostrano una distribuzione degli imponibili non omogenea nel territorio e solo in parte possono essere imputate alla maggiore o minore attitudine degli enti a realizzare l'entrata attraverso un'azione di recupero dell'evasione.

Nella gestione dell'imposta si rileva un'adeguata velocità di riscossione a livello nazionale e locale e, soprattutto, un aumento relativamente considerevole e diffuso delle somme riscosse in relazione all'accertato nell'annualità 2018; in tale esercizio, gli enti locali di 17 regioni hanno dimostrato una capacità di riscossione al di sopra dell'83% (cfr. TAB. 11/Comuni).

Il tasso di riscossione è elevato perché l'imposta si acquisisce per autoliquidazione e la ridotta quota di residui probabilmente deriva dal fatto che la rata di dicembre viene incassata (o contabilizzata) dagli enti nel successivo esercizio.

Tributo per i Servizi Indivisibili

Il tributo per i servizi indivisibili (TASI) si applica alla medesima base imponibile dell'IMU e afferisce al possesso o alla detenzione, a qualsiasi titolo, di fabbricati - ad eccezione dell'abitazione principale diversa da quella classificata nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9 - e di aree edificabili, mentre sono esclusi i terreni agricoli. Il soggetto passivo, in questo caso, è esteso anche all'utilizzatore dell'immobile.

Dall'analisi dei dati emerge, nel 2018, un leggero incremento complessivo della capacità di riscossione (94,06) rispetto all'anno precedente (82%), simmetrico a quello dell'IMU. I dati riferiti al riscosso pro-capite risultano variati in modo trascurabile, con importi che oscillano da un minimo di 8 euro annui pro-capite (registrati in Calabria) ad un massimo di 38 euro annui pro-capite (in Veneto).

TAB. 6/Comuni -Titolo 1: Imposta municipale propria - Accertamenti - Pro-capite 2017-2018
Suddivisione per regione

Regioni	N. enti	Popolazione	IMU 2017	IMU 2018	Var. % Accertamenti 2017-2018	Pro-capite 2017	Pro-capite 2018	Var. % Pro-capite 2017-2018
Piemonte	933	3.740.704	896.144	916.628	2,29	240	245	2,29
Lombardia	1.099	8.423.881	2.133.374	2.180.974	2,23	253	259	2,23
Veneto	443	3.998.068	774.095	779.715	0,73	194	195	0,73
Liguria	165	1.347.130	534.358	548.627	2,67	397	407	2,67
Emilia Romagna	269	3.939.161	1.155.135	1.208.086	4,58	293	307	4,58
Toscana	194	3.019.287	895.664	908.284	1,41	297	301	1,41
Marche	198	1.409.722	295.578	307.314	3,97	210	218	3,97
Umbria	73	758.512	168.435	169.994	0,93	222	224	0,93
Lazio	183	4.739.635	1.508.863	1.601.526	6,14	318	338	6,14
Abruzzo	201	915.626	200.487	204.368	1,94	219	223	1,94
Molise	85	183.439	31.669	34.111	7,71	173	186	7,71
Campania	266	3.326.738	527.331	568.958	7,89	159	171	7,89
Puglia	160	3.081.399	550.926	587.312	6,60	179	191	6,60
Basilicata	85	455.349	56.305	58.992	4,77	124	130	4,77
Calabria	173	1.072.955	160.273	174.133	8,65	149	162	8,65
Sicilia	121	2.098.279	350.297	351.052	0,22	167	167	0,22
Valle d'Aosta	61	108.220	66.023	67.891	2,83	610	627	2,83
Sardegna	310	1.453.750	240.153	254.588	6,01	165	175	6,01
Trentino-Alto Adige	177	700.065	260.174	260.880	0,27	372	373	0,27
Friuli-Venezia Giulia	175	887.826	205.771	209.595	1,86	232	236	1,86
Totale nazionale	5.371	45.659.746	11.011.054	11.393.029	3,47	241	250	3,47

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati BDAP, aggiornamento al 14 ottobre 2019.
 Importi in migliaia di euro; Pro-capite in euro

TAB. 7/Comuni -Titolo 1: Tributo per i servizi indivisibili - Accertamenti - Pro-capite 2017-2018 -
Suddivisione per regione

Regioni	N. enti	Popolazione	TASI 2017	TASI 2018	Var. % Accertamenti 2017-2018	Pro-capite 2017	Pro-capite 2018	Var. % Pro-capite 2017-2018
Piemonte	933	3.740.704	58.200	63.159	8,52	16	17	8,52
Lombardia	1.099	8.423.881	228.606	233.075	1,95	27	28	1,95
Veneto	443	3.998.068	147.996	135.078	-8,73	37	34	-8,73
Liguria	165	1.347.130	19.037	19.080	0,22	14	14	0,22
Emilia-Romagna	269	3.939.161	41.021	42.593	3,83	10	11	3,83
Toscana	194	3.019.287	34.954	35.721	2,19	12	12	2,19
Marche	198	1.409.722	19.571	20.762	6,09	14	15	6,09
Umbria	73	758.512	15.477	17.724	14,52	20	23	14,52
Lazio	183	4.739.635	135.778	135.917	0,10	29	29	0,10
Abruzzo	201	915.626	14.811	15.394	3,94	16	17	3,94
Molise	85	183.439	3.257	3.122	-4,13	18	17	-4,13
Campania	266	3.326.738	27.213	28.461	4,59	8	9	4,59
Puglia	160	3.081.399	39.485	39.910	1,08	13	13	1,08
Basilicata	85	455.349	6.872	6.860	-0,18	15	15	-0,18
Calabria	173	1.072.955	9.576	8.220	-14,16	9	8	-14,16
Sicilia	121	2.098.279	21.567	20.358	-5,60	10	10	-5,60
Valle d'Aosta	61	108.220	2.870	2.806	-2,24	27	26	-2,24
Sardegna	310	1.453.750	23.240	23.973	3,15	16	16	3,15
Trentino-Alto Adige	177	700.065	123	158	29,05	0	0	29,05
Friuli-Venezia Giulia	175	887.826	12.624	12.880	2,02	14	15	2,02
Totale nazionale	5.371	45.659.746	862.279	865.252	0,34	19	19	0,34

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati BDAP, aggiornamento al 14 ottobre 2019.
 Importi in migliaia di euro; Pro-capite in euro.

Addizionale IRPEF

Per quanto concerne i dati relativi all'addizionale IRPEF, trattandosi di un'imposta che comporta uno sforzo fiscale aggiuntivo che l'ente impone ai propri cittadini, risulta d'interesse l'analisi del gettito pro-capite a livello territoriale. In questo caso, i fattori determinanti riguardano, da un lato, la base impositiva, che risente della situazione economica dei territori e la connessa capacità di generare reddito, dall'altro, dell'aliquota aggiuntiva richiesta dal Comune.

Ne risulta una situazione piuttosto sperequata, laddove la media nazionale pro-capite, nel 2018, si assesta su importi di 81 euro nel 2017 e di 82 euro nel 2018; a livello regionale si registrano oscillazioni molto evidenti, che vanno dall'importo di 3 euro, in Trentino-Alto Adige, a 112 euro nel Lazio. Significativo anche il dato della Liguria, che nel 2018, come nell'anno precedente, incassa 100 euro pro-capite.

Per quanto riguarda la capacità di riscossione, si denota a livello complessivo un lieve aumento (52,23% nel 2017; 54,08% nel 2018).

Imposta di soggiorno

L'imposta di soggiorno, come si è visto, rappresenta una nuova leva impositiva introdotta dal d.lgs. n. 23, che inizialmente ha ricevuto una scarsa applicazione e in seguito si è osservato un crescente ricorso all'imposta. Anche qui si tratta di uno sforzo fiscale aggiuntivo, che non incide sui residenti e, peraltro, è sottratto dai limiti massimi che sono previsti per altre imposte. Un elemento che assume rilievo, in questo caso, riguarda la vocazione turistico ricettiva dell'ente impositore.

Nel 2018 si osserva a livello nazionale una sensibile variazione positiva degli importi accertati, che passano da circa 259 milioni di euro, nel 2017, a circa 333 milioni, nel 2018; tuttavia, nell'imposizione fiscale pro-capite (accertato) si registrano notevoli sperequazioni a livello territoriale, con valori minimi che variano da 1 euro dell'Abruzzo, a 27 euro del Trentino-Alto Adige.

Anche le riscossioni nel biennio registrano variazioni positive intorno al 31%.

TAB. 8/Comuni -Titolo 1: Addizionale comunale IRPEF - Accertamenti - Pro-capite 2017-2018
Suddivisione per regione

Regioni	N. enti	Popolazione	Addizionale comunale Irpef 2017	Addizionale comunale Irpef 2018	Var. % Accertamenti 2017-2018	Pro-capite 2017	Pro-capite 2018	Var. % Pro-capite 2017-2018
Piemonte	933	3.740.704	344.662	349.345	1,36	92	93	1,36
Lombardia	1.099	8.423.881	806.701	815.837	1,13	96	97	1,13
Veneto	443	3.998.068	356.865	363.352	1,82	89	91	1,82
Liguria	165	1.347.130	135.197	135.139	-0,04	100	100	-0,04
Emilia Romagna	269	3.939.161	358.930	369.452	2,93	91	94	2,93
Toscana	194	3.019.287	221.414	223.591	0,98	73	74	0,98
Marche	198	1.409.722	118.580	122.348	3,18	84	87	3,18
Umbria	73	758.512	61.575	63.355	2,89	81	84	2,89
Lazio	183	4.739.635	517.449	528.875	2,21	109	112	2,21
Abruzzo	201	915.626	59.676	64.540	8,15	65	70	8,15
Molise	85	183.439	9.989	10.331	3,42	54	56	3,42
Campania	266	3.326.738	187.489	191.625	2,21	56	58	2,21
Puglia	160	3.081.399	179.239	179.219	-0,01	58	58	-0,01
Basilicata	85	455.349	28.311	28.308	-0,01	62	62	-0,01
Calabria	173	1.072.955	59.906	59.517	-0,65	56	55	-0,65
Sicilia	121	2.098.279	130.321	129.869	-0,35	62	62	-0,35
Valle d'Aosta	61	108.220	2.160	2.162	0,07	20	20	0,07
Sardegna	310	1.453.750	70.306	69.038	-1,80	48	47	-1,80
Trentino-Alto Adige	177	700.065	2.000	1.782	-10,90	3	3	-10,90
Friuli-Venezia Giulia	175	887.826	45.286	46.159	1,93	51	52	1,93
Totale nazionale	5.371	45.659.746	3.696.059	3.753.841	1,56	81	82	1,56

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati BDAP, aggiornamento al 14 ottobre 2019.
 Importi in migliaia di euro; Pro-capite in euro.

TAB. 9/Comuni -Titolo 1: Imposta di soggiorno - Accertamenti - Pro-capite 2017-2018
Suddivisione per regione

Regioni	N. enti	Popolazione	Imposta di soggiorno 2017	Imposta di soggiorno 2018	Var. % Accertamenti 2017-2018	Pro-capite 2017	Pro-capite 2018	Var. % Pro-capite 2017-2018
Piemonte	933	3.740.704	11.309	13.067	15,55	3	3	15,55
Lombardia	1.099	8.423.881	56.917	69.171	21,53	7	8	21,53
Veneto	443	3.998.068	55.658	65.928	18,45	14	16	18,45
Liguria	165	1.347.130	3.852	9.028	134,35	3	7	134,35
Emilia-Romagna	269	3.939.161	24.938	31.948	28,11	6	8	28,11
Toscana	194	3.019.287	51.523	62.697	21,69	17	21	21,69
Marche	198	1.409.722	3.413	4.336	27,06	2	3	27,06
Umbria	73	758.512	1.774	3.275	84,64	2	4	84,64
Lazio	183	4.739.635	877	1.177	34,20	0	0	34,20
Abruzzo	201	915.626	440	1.253	184,87	0	1	184,87
Molise	85	183.439	0	0	0	0	0	0
Campania	266	3.326.738	14.760	23.338	58,11	4	7	58,11
Puglia	160	3.081.399	3.215	5.283	64,30	1	2	64,30
Basilicata	85	455.349	977	1.927	97,31	2	4	97,31
Calabria	173	1.072.955	3.970	4.651	17,15	4	4	17,15
Sicilia	121	2.098.279	4.995	6.749	35,10	2	3	35,10
Valle d'Aosta	61	108.220	2.364	2.693	13,95	22	25	13,95
Sardegna	310	1.453.750	2.600	6.102	134,71	2	4	134,71
Trentino-Alto Adige	177	700.065	15.643	18.627	19,08	22	27	19,08
Friuli-Venezia Giulia	175	887.826	0	1.642	0	0	2	0
Totale complessivo	5.371	45.659.746	259.224	332.893	28,42	6	7	28,42

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati BDAP, aggiornamento al 14 ottobre 2019.
 Importi in migliaia di euro; Pro-capite in euro.

TAB. 10/Comuni -Titolo 1: Andamento IMU-TASI-ADDIZIONALE IRPEF NEL 2017 -Suddivisione per regione

2017

Regioni	N. enti	Popolazione	ADDIZIONALE COMUNALE IRPEF ACCERTAMENTI	ADDIZIONALE COMUNALE IRPEF RISCOSSIONI	VELOCITÀ DI RISCOSSIONE ADDIZIONALE COMUNALE IRPEF	IMPOSTA MUNICIPALE PROPRIA ACCERTAMENTI	IMPOSTA MUNICIPALE PROPRIA RISCOSSIONI	VELOCITÀ DI RISCOSSIONE IMU	TASI ACCERTAMENTI	TASI RISCOSSIONI	VELOCITÀ DI RISCOSSIONE TASI	TITOLO III ENTRATE EXTRATRIBUTARIE ACCERTAMENTI	TITOLO III ENTRATE EXTRATRIBUTARIE RISCOSSIONI	VELOCITÀ DI RISCOSSIONE ENTRATE EXTRATRIBUTARIE
Piemonte	933	3.740.704	344.662	167.630	48,64	896.144	771.715	86,12	58.200	49.176	84,50	831.405	529.400	63,68
Lombardia	1.099	8.423.881	806.701	362.759	44,97	2.133.374	1.520.988	71,29	228.606	174.202	76,20	2.750.722	1.967.771	71,54
Veneto	443	3.998.068	356.865	216.017	60,53	774.095	593.657	76,69	147.996	115.796	78,24	774.131	563.706	72,82
Liguria	165	1.347.130	135.197	107.853	79,77	534.358	421.812	78,94	19.037	15.378	80,78	348.780	236.228	67,73
Emilia-Romagna	269	3.939.161	358.930	188.673	52,57	1.155.135	991.557	85,84	41.021	35.323	86,11	902.974	633.272	70,13
Toscana	194	3.019.287	221.414	110.791	50,04	895.664	636.268	71,04	34.954	27.830	79,62	879.647	584.036	66,39
Marche	198	1.409.722	118.580	66.958	56,47	295.578	211.560	71,58	19.571	14.904	76,15	326.529	232.156	71,10
Umbria	73	758.512	61.575	23.855	38,74	168.435	135.796	80,62	15.477	13.087	84,56	129.530	87.606	67,63
Lazio	183	4.739.635	517.449	230.106	44,47	1.508.863	1.309.118	86,76	135.778	127.644	94,01	1.528.554	689.285	45,09
Abruzzo	201	915.626	59.676	39.229	65,74	200.487	157.101	78,36	14.811	12.065	81,45	177.999	121.585	68,31
Molise	85	183.439	9.989	5.604	56,10	31.669	26.301	83,05	3.257	2.684	82,42	40.529	20.633	50,91
Campania	266	3.326.738	187.489	97.438	51,97	527.331	375.803	71,27	27.213	21.959	80,69	495.187	209.191	42,24
Puglia	160	3.081.399	179.239	110.483	61,64	550.926	463.919	84,21	39.485	34.451	87,25	277.679	153.701	55,35
Basilicata	85	455.349	28.311	15.265	53,92	56.305	46.705	82,95	6.872	6.021	87,62	50.694	33.060	65,21
Calabria	173	1.072.955	59.906	39.334	65,66	160.273	101.774	63,50	9.576	5.239	54,71	224.909	82.841	36,83
Sicilia	121	2.098.279	130.321	68.958	52,91	350.297	255.827	73,03	21.567	18.748	86,93	267.821	106.459	39,75
Valle d'Aosta	61	108.220	2.160	896	41,50	66.023	63.974	96,90	2.870	2.782	96,92	42.329	24.077	56,88
Sardegna	310	1.453.750	70.306	53.262	75,76	240.153	168.401	70,12	23.240	20.287	87,29	204.184	128.251	62,81
Trentino-Alto Adige	177	700.065	2.000	1.825	91,26	260.174	245.656	94,42	123	71	57,76	339.221	226.871	66,88
Friuli-Venezia Giulia	175	887.826	45.286	23.656	52,24	205.771	190.627	92,64	12.624	12.036	95,34	205.435	152.954	74,45
Totale nazionale	5.371	45.659.746	3.696.059	1.930.596	52,23	11.011.054	8.688.558	78,91	862.279	709.682	82,30	10.798.259	6.783.083	62,82

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati BDAP, aggiornamento al 14 ottobre 2019.

TAB. 11/Comuni -Titolo 1: Andamento IMU-TASI-ADDIZIONALE IRPEF NEL 2018 -Suddivisione per regione

Regioni	N. enti	Popolazione	2018											
			ADDIZIONALE COMUNALE IRPEF ACCERTAMENTI	ADDIZIONALE COMUNALE IRPEF RISCOSSIONI	VELOCITÀ DI RISCOSSIONE ADDIZIONALE COMUNALE IRPEF	IMPOSTA MUNICIPALE PROPRIA ACCERTAMENTI	IMPOSTA MUNICIPALE PROPRIA RISCOSSIONI	VELOCITÀ DI RISCOSSIONE IMU	TASI ACCERTAMENTI	TASI RISCOSSIONI	VELOCITÀ DI RISCOSSIONE TASI	TITOLO III ENTRATE EXTRATRIBUTARIE ACCERTAMENTI	TITOLO III ENTRATE EXTRATRIBUTARIE RISCOSSIONI	VELOCITÀ DI RISCOSSIONE ENTRATE EXTRATRIBUTARIE
Piemonte	933	3.740.704	349.345	171.615	49,12	916.628	848.898	92,61	63.159	60.232	95,37	869.063	597.140	68,71
Lombardia	1.099	8.423.881	815.837	396.238	48,57	2.180.974	1.973.940	90,51	233.075	222.388	95,41	2.839.327	2.081.927	73,32
Veneto	443	3.998.068	363.352	233.220	64,19	779.715	709.182	90,95	135.078	129.127	95,59	788.596	578.601	73,37
Liguria	165	1.347.130	135.139	108.561	80,33	548.627	489.594	89,24	19.080	18.228	95,53	345.615	232.793	67,36
Emilia-Romagna	269	3.939.161	369.452	197.235	53,39	1.208.086	1.087.632	90,03	42.593	40.293	94,60	888.288	621.338	69,95
Toscana	194	3.019.287	223.591	116.543	52,12	908.284	771.338	84,92	35.721	32.358	90,59	878.040	588.808	67,06
Marche	198	1.409.722	122.348	75.750	61,91	307.314	265.372	86,35	20.762	19.173	92,34	317.196	216.856	68,37
Umbria	73	758.512	63.355	27.472	43,36	169.994	141.785	83,41	17.724	15.359	86,66	142.934	97.223	68,02
Lazio	183	4.739.635	528.875	233.345	44,12	1.601.526	1.355.240	84,62	135.917	130.098	95,72	1.233.262	674.490	54,69
Abruzzo	201	915.626	64.540	48.321	74,87	204.368	174.416	85,34	15.394	13.940	90,55	186.340	126.106	67,68
Molise	85	183.439	10.331	6.023	58,30	34.111	29.672	86,99	3.122	2.952	94,55	42.049	22.493	53,49
Campania	266	3.326.738	191.625	100.229	52,31	568.958	447.324	78,62	28.461	24.410	85,77	593.749	208.801	35,17
Puglia	160	3.081.399	179.219	113.388	63,27	587.312	512.522	87,27	39.910	37.556	94,10	348.338	243.447	69,89
Basilicata	85	455.349	28.308	15.350	54,23	58.992	50.818	86,14	6.860	6.355	92,64	68.743	42.923	62,44
Calabria	173	1.072.955	59.517	40.575	68,17	174.133	122.423	70,30	8.220	5.708	69,44	232.116	75.780	32,65
Sicilia	121	2.098.279	129.869	66.376	51,11	351.052	275.854	78,58	20.358	18.311	89,95	298.557	123.270	41,29
Valle d'Aosta	61	108.220	2.162	996	46,06	67.891	65.389	96,32	2.806	2.726	97,15	45.209	26.521	58,66
Sardegna	310	1.453.750	69.038	52.907	76,63	254.588	198.000	77,77	23.973	22.373	93,33	201.403	125.504	62,32
Trentino-Alto Adige	177	700.065	1.782	1.683	94,45	260.880	245.093	93,95	158	90	56,57	350.103	230.891	65,95
Friuli-Venezia Giulia	175	887.826	46.159	24.315	52,68	209.595	192.716	91,95	12.880	12.191	94,65	212.585	161.857	76,14
Totale nazionale	5.371	45.659.746	3.753.841	2.030.142	54,08	11.393.029	9.957.210	87,40	865.252	813.869	94,06	10.881.512	7.076.769	65,03

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati BDAP, aggiornamento al 14 ottobre 2019.

3.3 La perequazione come parziale rimedio alle differenze territoriali

3.3.1 Il sistema di perequazione

Nei sistemi di finanza pubblica decentrati, il processo di perequazione si sostanzia nella correzione degli effetti della distribuzione non omogenea delle basi imponibili e dei bisogni di spesa tra gli enti territoriali, affinché possa garantirsi su tutto il territorio nazionale l'accesso ad un medesimo livello di servizi pubblici locali, sia dal punto di vista qualitativo che quantitativo, a parità di tributi pagati (cd. equità orizzontale).

La perequazione nell'ambito del Fondo di solidarietà comunale è su base orizzontale, in quanto il fondo è alimentato esclusivamente con una quota predeterminata del gettito dell'IMU di competenza comunale ad aliquota standard (22,43%).

La natura esclusivamente orizzontale del modello del FSC rende quasi direttamente quantificabili ed osservabili i flussi redistributivi tra ciascun Comune e gli altri, creando una ripartizione fra enti che beneficiano del sistema, enti che si trovano in una condizione di neutralità o quasi-neutralità ed enti che invece ne risultano penalizzati.

I dati disponibili (Ministero interno) evidenziano che per l'annualità 2018 il totale del fondo riferito ai Comuni delle Regioni a statuto ordinario (RSO), escluso il ristoro TASI, è pari a circa 1.909,5 mln, mentre l'alimentazione da parte degli stessi enti si attesta sui 2.534 mln.²⁹

Il fondo netto, ossia la differenza tra il trasferimento e l'alimentazione del fondo (escluso il ristoro TASI), è positivo per 4.326 Comuni delle RSO che ricevono risorse (circa 1.674 mln), mentre quelli che versano al fondo più di quanto ricevano sono 2.280³⁰. Tra essi, 1.070 dovrebbero contribuire in misura superiore rispetto alla quota di alimentazione (c.d. enti incapienti).

I beneficiari del riparto orizzontale si concentrano tra i Comuni di minori dimensioni (fino a 5.000 ab.) e gli enti con popolazione compresa tra 60.000 e 100.000 abitanti. Sono i Comuni con popolazione oltre 250.000 abitanti quelli che contribuiscono maggiormente al fondo. Sia le città maggiori che gli enti tra i 5.000 e i 60.000 abitanti registrano un miglioramento medio nel passaggio dal criterio storico ai criteri parzialmente perequati del FSC 2018, attraverso una minore contribuzione netta.

Al fine di garantire il finanziamento integrale dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali e delle funzioni fondamentali degli Enti locali sull'intero territorio nazionale, il riparto delle risorse dovrebbe avvenire in base ai fabbisogni standard. Il percorso per il pieno raggiungimento del *target* perequativo è graduale e di recente è stato fissato al 50%, segnando così il percorso di progressivo ingresso dei nuovi criteri.

²⁹ Il differenziale tra l'alimentazione e il totale delle spettanze è, in parte, destinato ai Comuni della Sicilia, che ricevono complessivamente dal fondo più di quanto contribuiscono al suo finanziamento, per la restante parte, confluisce invece nel bilancio dello Stato, determinando un'anomala ipotesi di compartecipazione statale ai tributi comunali.

³⁰ Nel FSC 2018, il range di variazione del trasferimento netto in termini pro-capite va dal -3.404 a +1.804 euro, mentre l'analogo range calcolato in termini di percentuale della capacità fiscale standard va da -80% a +434%.

Il FSC non è quindi idoneo a garantire la perequazione integrale dei fabbisogni standard dei Comuni per due ragioni principali. In primo luogo, per la mancanza della componente verticale, atteso che il totale delle risorse da sottoporre alla perequazione è limitato al totale delle capacità fiscali comunali, escludendo totalmente l'intervento erariale (nel 2018 il totale dei fabbisogni standard ammonta a 35.148 mln, mentre il totale delle capacità fiscali è pari a 25.246 mln); e in secondo luogo, perché alcune modalità di calcolo dei trasferimenti non rispondono in pieno alle esigenze rappresentate.

3.3.2 L'efficacia del sistema perequativo

Quanto alla capacità del sistema di colmare il delta perequativo³¹ si evidenzia che i tipi di *gap* calcolati per ciascun Comune sono due: quello tra i fabbisogni standard e la capacità fiscale, che rileva nel calcolo del differenziale perequativo per l'80%; e quello tra la capacità fiscale media e quella comunale, che rileva nel calcolo del delta perequativo per il 20%.

Il totale complessivo delle risorse è dunque destinato per l'80% a colmare lo squilibrio tra i fabbisogni standard relativi alle funzioni fondamentali e le capacità fiscali, e per il 20% al riequilibrio delle funzioni non fondamentali in base alle sole capacità fiscali.

Con riferimento invece al *target* perequativo, esso stabilisce la misura entro cui i differenziali perequativi dei singoli Comuni, in base ai fabbisogni e alle capacità fiscali standard, rilevano nel calcolo del trasferimento del FSC. Nel vigente sistema normativo, i delta perequativi entrano nel calcolo del trasferimento perequativo per il 50% del loro valore, essendo il restante 50% del trasferimento riservato al riequilibrio delle risorse comunali conseguente al passaggio dall'ICI all'IMU.

Malgrado la legge delega n. 42/2009 concentri l'attenzione sui fabbisogni standard, dall'esame della normativa successiva emerge una maggiore focalizzazione sulla capacità fiscale del Comune, intesa quale misura della capacità di prelievo che non risente dello sforzo fiscale (la capacità fiscale include: IMU, TASI, addizionali IRPEF, entrate minori e una componente relativa alle entrate per lo svolgimento del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti che viene posta pari al valore del rispettivo fabbisogno).

A riprova che siano proprio le capacità fiscali ad assumere un ruolo centrale nel meccanismo perequativo vi sono: a) il fatto che è proprio il totale delle capacità fiscali a definire il *quantum* di risorse che determina i delta perequativi, confinando i fabbisogni standard entro questo perimetro; b) la circostanza che il *gap* tra fabbisogni e capacità fiscali standard rileva nel calcolo delle assegnazioni perequative solamente per l'80%. Il restante 20% è destinato a riequilibrare i *gap* esistenti nella distribuzione delle capacità fiscali stesse.

A confermare ulteriormente il ruolo centrale delle capacità fiscali è la circostanza che i fabbisogni standard sono derivati dalla distribuzione della spesa corrente comunale, che

³¹ Il delta perequativo costituisce la misura del *gap* tra il valore delle risorse standard da garantire e l'ammontare delle risorse che l'ente stesso è in grado di reperire autonomamente dalla tassazione delle basi imponibili disponibili ad aliquota di base.

risente fortemente delle capacità complessive di prelievo degli enti locali. Ciò è stato maggiormente evidente nel periodo in cui gli effetti delle manovre finanziarie particolarmente restrittive hanno spinto i Comuni ad un maggior sforzo fiscale per reintegrare la riduzione delle risorse.

Posto che i fabbisogni si identificano nei livelli standard della spesa corrente comunale necessari per garantire lo svolgimento delle funzioni fondamentali, per l'anno 2015 tali valori (35.148 milioni di euro per i Comuni delle RSO) sono stati strutturalmente inferiori ai rispettivi valori di spesa storica (43.220 milioni di euro).

Non vi è alcun dubbio, dunque, che grazie alla metodologia dei fabbisogni standard e delle capacità fiscali standard, che sostituisce il criterio ormai insostenibile della spesa storica, si sia andato strutturando un concreto ed effettivo meccanismo perequativo.

L'attuale soluzione di calcolo dei fabbisogni sulle diverse funzioni "fondamentali" rappresenta, tuttavia, un punto di equilibrio fra le due contrapposte esigenze di efficienza ed equità: a parità di entrate standard, vengono sostenuti gli enti che offrono maggiori servizi; allo stesso tempo, a parità dei fabbisogni standard, si assegnano risorse maggiori agli enti meno dotati di entrate proprie. Si tratta di scelte condizionate dalla scarsità delle risorse disponibili, nonché dall'assenza di una definizione di quantità assolute di fabbisogno (o di un livello di servizio) da assicurare.

Nel nostro ordinamento, infatti, non si è ancora addivenuti alla determinazione dei LEP, ossia alla quantificazione delle risorse che mettono in grado ciascun ente di offrire un numero di servizi incompressibile che prescinde dalle condizioni di contorno nel qual l'ente si trova ad operare.

L'assenza dei LEP ha però comportato che l'impianto redistributivo del FSC è stato realizzato impiegando i valori storici di erogazione dei servizi, con la conseguenza che, riproducendo sul versante dei fabbisogni i livelli della spesa storica, viene riconosciuto di più a chi fa di più.

La determinazione dei LEP, invero, dovrebbe passare per l'individuazione del costo unitario (minimo, medio, efficientato, etc.) per garantire una determinata prestazione, almeno con riferimento ad alcune funzioni/servizi fondamentali. Si tratterebbe appunto di quantificare il LEP, calcolare coerentemente la spesa necessaria per dotare di questi servizi i Comuni che ne sono privi e procedere, qualora il totale delle risorse dovesse risultare superiore al totale delle capacità fiscali, con l'assegnazione di una quota di risorse statali per la perequazione "verticale".

3.4 Le questioni irrisolte

L'affermazione del disegno autonomistico, posto alla base delle riforme, è fondata sul principio di responsabilità impositiva, che avrebbe dovuto attivare meccanismi virtuosi per ottimizzare l'utilizzo dei cespiti fiscali disponibili e recuperare le basi imponibili incrementando le capacità fiscali.

L'evoluzione della normativa concernente la gestione dei tributi locali in attuazione del principio di autonomia ha conosciuto, invece, fasi alterne e il percorso non è stato lineare. L'attuazione a regime del d.lgs. n. 23/2011 ha incontrato difficoltà ed incertezze, non essendo stati realizzati completamente gli intenti della riforma; infatti, nella osservazione svolta, si rileva che molteplici aspetti per il rafforzamento dell'autonomia impositiva e l'equa distribuzione delle risorse sono rimasti ancora da risolvere.

Il sistema di fiscalità comunale si fonda su basi più solide rispetto a quello delle Regioni, in quanto sin dal 1992 si è assistito ad un ripristino della leva fiscale autonoma con l'introduzione dell'imposta immobiliare, che indiscutibilmente rappresenta il pilastro fondante dell'autonomia impositiva comunale.

Tuttavia, alcune questioni restano irrisolte e si connettono alla distribuzione degli imponibili nel territorio ed alla diversa capacità di realizzazione del gettito, che, da un lato, può essere messa in relazione all'inefficienza degli uffici tributari comunali, dall'altro, può discendere anche dalle condizioni di disagio della popolazione residente, che non risulta in grado di far fronte all'obbligo tributario.

L'insieme di tali fattori crea una situazione sperequata, a svantaggio delle zone più deboli del Paese, che deve essere corretta attraverso un efficiente impiego del sistema perequativo. Tuttavia, come si è potuto osservare, i meccanismi sono ancora principalmente basati sul criterio della spesa storica, che costituisce anch'essa un fattore distorsivo, in quanto premia la capacità di erogazione della spesa (che, per certi versi, potrebbe rappresentare anche un indice di efficienza) ma certamente non contribuisce a stabilire condizioni di equità.

Negli enti locali emergono difficoltà di percorso nel superamento della spesa storica attraverso l'introduzione dei livelli essenziali delle prestazioni, in modo da attuare un sistema di finanziamento delle funzioni basato su fabbisogni e costi standard.

Il disegno di decentramento finanziario prefigurato dalle disposizioni costituzionali risulta, quindi, realizzato solo parzialmente; nei Comuni i livelli di autonomia di entrata sono sostenuti da basi imponibili che, in parte, sono effettivamente manovrabili (seppure in quota ridotta) e nella disponibilità delle scelte di indirizzo dell'ente e, in parte, legate a compartecipazioni che rappresentano un sistema non molto diverso da quello di finanza derivata, salvo che per l'impegno di legare le quote assegnate ai territori ove si generano gli imponibili.

Nel complesso, gli indici di autonomia hanno raggiunto livelli consistenti, tuttavia restano ampie differenze nelle aree territoriali che il sistema perequativo ancora oggi non è in grado di colmare adeguatamente.

Anche il tema della riscossione risulta rilevante, laddove a livelli più bassi di autonomia si accompagnano anche minori incassi e, quindi, si crea una ulteriore differenza tra la base imponibile teorica e il gettito effettivamente conseguito.

Nel quadro delle esposte problematicità, l'esercizio 2018 potrebbe essere considerato come una linea di confine lungo la strada di un recupero di autonomia finanziaria e gestionale degli enti locali, in quanto dal 2019 è stata ripristinata la facoltà di attivazione della leva fiscale, viene a consolidarsi l'assegnazione delle risorse (non più soggette a tagli incrementali), si attenuano i vincoli alla spesa corrente e vengono rimossi i limiti all'utilizzo delle risorse rinvenienti da esercizi pregressi.

L'insieme di queste misure getta le basi per restituire ampiezza alla programmazione finanziaria e alla possibilità di definire obiettivi sia di sviluppo economico sia di migliore assetto dei servizi, nonché di un recupero di spazi di sostegno al *welfare*, che in misura rilevante è affidata alle politiche più vicine al territorio.

Un tema importante emerso dall'analisi dei dati da rendiconto riguarda la difficoltà di riscossione degli enti locali, in modo particolare per la realizzazione delle entrate tributarie, e ciò può essere messo in relazione a molteplici cause.

Il disegno di legge di bilancio, all'esame del Parlamento, prevede misure rivolte allo scopo di attuare strumenti per la risoluzione delle problematiche emerse ed assicurare una maggiore coerenza del sistema tributario. Le linee d'intervento agiscono su diverse direttrici, la prima delle quali concerne il riordino del prelievo sugli immobili attraverso l'unificazione di IMU e Tasi e l'istituzione di un canone unico in luogo dei c.d. tributi minori (Tosap, Cosap, imposta di pubblicità e canone per l'installazione di mezzi pubblicitari). Altre misure si concentrano sulla riforma della riscossione coattiva, con l'estensione al settore degli enti locali del c.d. "atto unico esecutivo"³².

Si tratta di misure di semplificazione che tendono a migliorare l'efficienza delle procedure di riscossione; nella stessa direzione opera il ricorso all'Anagrafe Nazionale della Popolazione Residente (ANPR), che può rappresentare un utile strumento informativo a supporto degli uffici tributi.³³

Ai fini del miglioramento dell'autonomia impositiva degli enti, rileva anche l'impulso conseguente all'applicazione della revisione delle rendite catastali, disciplinate dalla legge 30 dicembre 2004, n. 311³⁴.

Le esposte innovazioni possono avere effetti utili sul versante dello sviluppo della leva fiscale comunale, tuttavia restano irrisolti i nodi relativi al sistema di perequazione, che ha trovato ostacoli nell'ancoraggio a modalità di rilevazione delle esigenze legate alla

³² Per l'applicazione della nuova disciplina l'ente potrà nominare un responsabile della riscossione, il quale agirà attraverso procedure più snelle, simili a quelle già previste per i messi notificatori dell'ufficio tributi.

³³ Il completamento della migrazione dei dati dalle anagrafi comunali all'Archivio nazionale informatizzato dei registri di stato civile in ANPR è previsto nel triennio 2019-2021, con l'avvio della relativa sperimentazione.

³⁴ La revisione parziale del classamento delle unità immobiliari di proprietà privata site in microzone comunali, per le quali il rapporto tra il valore medio di mercato individuato e il corrispondente valore medio catastale manifesti rilevanti scostamenti, può essere effettuata considerando il valore medio di mercato aggiornato. Gli enti possono richiedere all'Agenzia del territorio il riesame dei valori catastali e il direttore dell'Agenzia, verificata la sussistenza dei presupposti, emana il provvedimento revisionale.

misurazione di fattori di efficienza nella erogazione dei servizi. Si tratta di una questione complessa, la cui soluzione è indispensabile per rendere armonico il processo verso l'autonomia, che deve vedere, da un lato, l'affermazione di basi tributarie effettivamente manovrabili dagli enti, dall'altro, un sistema volto a correggere le differenze e assicurare agli enti pari condizioni per svolgere le funzioni fondamentali.

L'attuazione di un nuovo sistema di finanziamento resta ad oggi, parziale, in quanto la responsabilità impositiva non è ancora ben integrata con il potere di spesa e, allo stato, potrebbe non risultare idonea a porre un argine alla tendenza espansiva della spesa pubblica. Inoltre, resta aperta la questione della disomogeneità territoriale delle fonti di finanziamento, che la funzione dei fondi perequativi è riuscita ad attenuare parzialmente.

4 Conclusioni

Nel quadro di incertezza che contraddistingue il sistema di finanziamento delle autonomie territoriali occorre recuperare i ritardi sinora accumulati nel percorso prefigurato dalla legge delega 5 maggio 2009, n. 42 in materia di federalismo fiscale, tenuto anche conto dell'accelerazione impressa dall'iniziativa di alcune Regioni volta alla richiesta di ulteriori forme e condizioni particolari di autonomia previste dall'art. 116, terzo comma, della Costituzione.

Dalla soluzione dei molteplici nodi rimasti ancora da sciogliere dipende il buon esito della riforma e l'attivazione di quel circuito virtuoso di controllo democratico e di recupero di efficienza che è alla base di ogni strategia di responsabilizzazione degli enti territoriali sul fronte del prelievo fiscale e della spesa.

Temi quali il rafforzamento dell'autonomia impositiva, lo sviluppo del ruolo di coordinamento della finanza territoriale, la fiscalizzazione dei trasferimenti statali, il superamento della spesa storica (con l'introduzione dei livelli essenziali delle prestazioni ed il finanziamento delle funzioni tenendo conto dei fabbisogni e dei costi standard), costituiscono ancora oggi il principale terreno di confronto su cui occorre misurarsi per dare attuazione al disegno di decentramento finanziario prefigurato dalle disposizioni costituzionali.

L'adozione dei nove decreti attuativi della legge 5 maggio 2009, n. 42, non è riuscita, infatti, a completare il quadro degli adempimenti necessari alla costruzione del nuovo assetto di finanza pubblica, poiché la definizione di importanti profili del nuovo ordinamento finanziario è stata rimandata ad ulteriori provvedimenti che l'emergenza finanziaria ha finito col procrastinare nel tempo alterando gli equilibri del disegno originario.

Più a monte, una serie di altri aspetti problematici, spesso riconducibili direttamente alla riforma costituzionale del 2001, ha accentuato le difficoltà di attuazione del processo di ridefinizione dei rapporti tra Stato ed Autonomie; primo tra questi, la difficoltà di interpretare in modo univoco l'elencazione delle materie contenuta nell'art. 117 della Costituzione, cui ha fatto seguito il problema degli squilibri territoriali (che rendono le basi

imponibili delle diverse Regioni non immediatamente confrontabili), la gestione del debito pubblico, la necessità di controllare la pressione fiscale nel suo complesso ed il rispetto dei vincoli in materia di coordinamento della finanza pubblica.

La riforma del Titolo V, Parte II, della Costituzione, avviando un ampio processo di trasferimento di funzioni tra i diversi livelli istituzionali della Repubblica, ha posto l'esigenza di dare impulso al federalismo fiscale, in attuazione dell'art. 119, attraverso la valorizzazione del principio di responsabilità impositiva. La realizzazione di tale principio avrebbe dovuto attivare i meccanismi virtuosi prefigurati dal disegno autonomistico per ottimizzare l'utilizzo dei cespiti fiscali disponibili e recuperare le basi imponibili con relativo incremento del gettito.

Ad un disegno complessivo rivolto allo sviluppo delle Autonomie mediante l'effettivo sostegno di mezzi finanziari propri, ha fatto riscontro, invece, un processo attuativo spesso connotato da ripensamenti, cui ha contribuito un assetto istituzionale poco funzionale alla migliore definizione degli ambiti di operatività e delle funzioni assegnate ad ogni livello di governo, con sovente sovrapposizione tra le rispettive sfere di competenza e perdita di efficienza dell'azione del governo locale.

Mentre gli aspetti connessi alla nuova ripartizione delle funzioni hanno avuto immediata operatività (seppure con le criticità derivanti dalla non univocità dei criteri di riparto), il fronte del nuovo sistema di finanziamento si è dimostrato più complesso, ancorato ad un modello di finanza derivata. Ne risulta una asimmetria tra il livello di spesa assegnato alle Autonomie (che, escludendo la spesa pensionistica e quella per interessi, ammonta a circa la metà della spesa pubblica) e la quota di finanziamento autonomo delle stesse, che si attesta a livelli ben inferiori.

La mancata integrazione del potere di spesa con la responsabilità impositiva non facilita le azioni volte a contrastare la tendenza espansiva della spesa pubblica, specie se la piena attuazione della riforma federalista non sarà in grado di superare l'evidente disomogeneità territoriale delle fonti di finanziamento individuate per sostituire la complessa rete di trasferimenti erariali. La funzione compensativa attribuita ai fondi perequativi potrà solo attenuare tale asimmetria, stante l'incertezza dell'effettiva disponibilità di risorse che il singolo ente si vedrà riconosciute al termine del processo di ripartizione dei fondi.

Sul piano organizzativo, restano aperte numerose problematiche operative, fra cui particolare rilievo assumono gli strumenti di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, la strutturazione dei centri di servizio regionali per la gestione organica dei tributi erariali, regionali e locali, l'individuazione di possibili modelli perequativi infraregionali e la messa a punto di soluzioni tecniche per la condivisione delle basi informative.

Resta aperta, fra le altre, anche la questione relativa alla definizione di un adeguato sistema di valutazione dei criteri di misurazione delle prestazioni e dell'efficienza dell'azione pubblica, come pure la definizione di adeguati livelli di prestazione.

Occorrerebbe, inoltre, individuare più stringenti meccanismi di monitoraggio che, pur nel rispetto dell'autonomia degli enti territoriali, siano in grado di stimolare la responsabilizzazione degli amministratori e una maggiore consapevolezza delle criticità gestionali.

Per il rispetto degli obiettivi di finanza pubblica, la legge n. 42/2009 ancorava il più accentuato decentramento delle responsabilità di spesa all'introduzione del c.d. "patto di convergenza" (art. 18). Tale strumento di programmazione dei saldi finanziari e dei livelli di ricorso al debito intendeva realizzare l'obiettivo di raccordare i costi ed i fabbisogni standard dei vari livelli territoriali di governo in un percorso dinamico e concertato di riequilibrio economico-patrimoniale nel rispetto dell'autonomia impositiva delle Regioni e degli enti locali. Esso avrebbe altresì consentito di assicurare i livelli essenziali delle prestazioni e le funzioni fondamentali, di cui all'art. 117, secondo comma, lettere m) e p), della Costituzione, attraverso l'attivazione di un sistema di monitoraggio in grado di rilevare gli enti che si discostano maggiormente dagli obiettivi loro assegnati, con la conseguente adozione, previa intesa in sede di Conferenza unificata, di un "Piano per il conseguimento degli obiettivi di convergenza" volto a stabilire le azioni correttive da intraprendere, anche fornendo la necessaria assistenza tecnica sul modello dei Piani di rientro in sanità.

Con riferimento al sistema tributario regionale, i principi del federalismo fiscale, che nel progetto di riforma avviato dalla legge n. 42/2009 erano incentrati su un percorso per il passaggio dalla spesa storica al fabbisogno determinato secondo i costi standard, non hanno trovato attuazione per la mancata individuazione sia dei trasferimenti da fiscalizzare sia dei livelli essenziali delle prestazioni e dei correlati costi standard, il che ha impedito l'individuazione del livello di risorse da finanziare in ciascuna Regione in base al principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.) ed il corretto funzionamento del fondo perequativo.

Ciò ha avuto ripercussioni anche sul livello di autonomia impositiva, che per le Regioni viene esercitata pienamente sul 32% delle entrate correnti. Di queste, solo il 6% (circa 2,6 miliardi di euro) offre un'ampia libertà di manovra (c.d. tributi propri autonomi), poiché IRAP e addizionale IRPEF offrono spazi di autonomia limitata alla definizione di aliquote circoscritte in un *range* prestabilito.

La capacità media di riscossione delle Regioni risulta, nel complesso, alquanto elevata, dato il considerevole peso che hanno assunto i meccanismi di anticipazione di tesoreria previsti per i tributi devoluti e per le altre fonti di finanziamento del Servizio sanitario nazionale.

Più ridotta è, invece, la capacità di riscossione delle entrate di natura tributaria dei Comuni, ancora distante dagli obiettivi di autonomia e, comunque, a livelli non coerenti con un sistema di finanziamento che dovrebbe tendere verso l'autosufficienza mediante misure organizzative preordinate al pieno conseguimento delle entrate proprie.

Soprattutto i Comuni delle Regioni con indicatori di autonomia impositiva al di sotto della

media nazionale registrano minori valori di riscossione, il che induce a ritenere che la ridotta capacità di generare entrate tributarie sul territorio possa riflettersi anche in termini di minori servizi ai cittadini.

La parziale realizzazione del disegno di decentramento finanziario prefigurato dalle disposizioni costituzionali garantisce, infatti, ridotti livelli di autonomia di entrata fondati su basi imponibili manovrabili solo in parte e su compartecipazioni che, se non fosse perché legate ai territori ove si generano gli imponibili, poco sembrano discostarsi da un sistema di finanza derivata.

Il superamento della finanza derivata e l'attribuzione di una maggiore autonomia di entrata e di spesa rispettosa dei principi di solidarietà, riequilibrio territoriale e coesione sociale, potrebbero invece trovare soluzione in un'azione correttiva rispetto a due dei principali fattori distorsivi: l'esistenza di forti squilibri a livello territoriale e la ridotta responsabilizzazione degli enti.

Non sembra possibile, infatti, affermare il principio della correlazione tra autonomia di entrata e di spesa enunciato dall'art. 119 della Costituzione, se le differenze esistenti tra le basi imponibili potenziali di tutti i settori impositivi e tra i livelli di *tax compliance* che caratterizzano i diversi ambiti territoriali continuano ad essere di ostacolo ad una effettiva responsabilizzazione delle autonomie territoriali dilatando, inevitabilmente, il ruolo perequativo esercitato dallo Stato.

A ciò si aggiunga che gli spazi di autonomia concessi al legislatore regionale dall'art. 38 del d.lgs. n. 68 del 2011 ed alla fiscalità comunale dal d.lgs. n. 23 del 2011 devono trovare un coordinamento nell'ambito del perimetro impositivo oggi occupato dal fisco statale, nella ricerca di un equilibrio rispettoso del principio di capacità contributiva.

Il recupero di una effettiva autonomia finanziaria e gestionale da parte degli enti locali non può essere affidato solo a misure come il ripristino della facoltà di attivazione della leva fiscale, la rimozione dei limiti alla spesa corrente ed all'utilizzo delle risorse rinvenienti da esercizi pregressi, il consolidamento delle risorse assegnate o la restituzione di una più ampia programmazione finanziaria, comprensiva della possibilità di definire obiettivi di sviluppo economico e migliorare l'assetto dei servizi, ma richiede l'attivazione di meccanismi virtuosi capaci di ottimizzare l'utilizzo dei cespiti disponibili e di recuperare le basi imponibili per incrementare le capacità fiscali.

Un sistema perequativo, tuttora in parte ancorato a meccanismi che premiano la capacità di erogazione della spesa, avvicinando i fabbisogni ai livelli della spesa storica, non contribuisce a stabilire effettive condizioni di efficienza e di equità. Invece, un sistema di finanziamento delle funzioni basato su fabbisogni e costi standard potrebbe quantificare le risorse necessarie all'erogazione dei servizi, provvedendo ad integrare la capacità fiscale degli enti attraverso l'assegnazione perequativa di una quota di risorse statali. Ciò secondo un modello di riparto non più solo "orizzontale" (ristretto cioè nei limiti delle capacità fiscali territoriali) ma anche "verticale" (esteso al contributo erariale aggiuntivo necessario

ad integrare il fabbisogno per l'esercizio delle funzioni fondamentali).

Si ribadiscono, da ultimo, le considerazioni già espresse nella recente audizione del 17 luglio in tema di autonomia differenziata, nella quale si sottolineava come sia difficile presidiare i profondi e complessi cambiamenti nascenti dal processo autonomistico senza che ne siano definite le basi di funzionamento, essenziali per una riforma che mira ad incidere sulla complessiva funzionalità del sistema e che non può andare disgiunta da una rappresentazione chiara e trasparente degli esiti della gestione, affinché gli amministratori locali siano effettivamente responsabilizzati nei confronti dei rispettivi corpi elettorali.

Sotto questo profilo, il rilancio dei temi dell'autonomia e della sussidiarietà postula, quale corollario, l'adozione di idonei strumenti di monitoraggio e di rendicontazione per preservare non solo gli equilibri e la sostenibilità della finanza pubblica, come declinati negli artt. 81, 97 e 119 Cost., ma anche i principi di leale collaborazione e di unitarietà del sistema finanziario.

