

Angelo Cuva

(Docente di Scienza delle finanze - Università di Palermo)

FEDERALISMO FISCALE E PARTECIPAZIONE DEI COMUNI ALL'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO (*)

Il tema della partecipazione dei Comuni all'attività di accertamento tributario, reso attuale dal d.l. n. 203 del 2005 e dal recente provvedimento di attuazione del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 3 dicembre 2007,¹ riguardando nuove ipotesi di finanziamento degli Enti locali si inquadra direttamente nell'attualissimo dibattito sulla realizzazione del federalismo fiscale nel nostro ordinamento e nelle problematiche attinenti l'autonomia finanziaria di tali Enti.

Dovendo preliminarmente trattare, alla luce del tema assegnatoci, del concetto di federalismo fiscale, riteniamo opportuno svolgere alcune considerazioni di ordine generale sul suo corretto inquadramento teorico e sul modello, tra i vari elaborati, che possa essere utilmente applicato alla realtà italiana.

In tale ambito bisogna, prima di tutto, evidenziare e superare un grosso equivoco di fondo di ordine tecnico, o meglio un grave errore, in cui ricadono i fautori di un federalismo "generico" proposto solo in chiave demagogica. Intendiamo riferirci al concetto di federalismo fiscale che viene impropriamente utilizzato per esaltare un radicale decentramento

(*) Il presente lavoro riproduce, con aggiornamenti e con la citazione dei riferimenti bibliografici, la relazione proposta dall'autore al Convegno sul tema: "La partecipazione dei Comuni all'attività di contrasto all'evasione" (Taormina), organizzato dall'Agenzia delle entrate, Direzione regionale della Sicilia e dal Comune di Taormina (n.d.r.).

¹ "Modalità di partecipazione dei Comuni all'attività di accertamento ai sensi dell'art. 1 del d.l. 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248". Il contesto normativo è stato successivamente completato con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 26/11/2008 (prot. 2008/175466), che ha fornito chiarimenti chiarito in ordine alle tecniche di trasmissione delle segnalazioni qualificate, alla loro tempistica ed alle modalità di ripartizione della quota incentivata nell'ipotesi di partecipazione di più Comuni.

ed un'assoluta autonomia funzionale e finanziaria degli enti locali (quasi una sorta di "separazione" delle realtà locali dal centro).

Dobbiamo, invece, sottolineare che il concetto autentico, originale ed originario di federalismo fiscale ha una valenza nettamente diversa e per certi versi di tipo opposto a quella ora richiamata.

È opportuno, infatti, ricordare che il federalismo fiscale nasce nel contesto storico nordamericano e quindi all'interno di un sistema di federalismo politico ed istituzionale; in particolare l'espressione "federalismo fiscale" viene introdotta negli studi di finanza pubblica, per la prima volta, nel 1959 dal Musgrave con il suo saggio *Teoria della finanza pubblica*² ed è utilizzata per affermare un ruolo attivo del governo federale nelle attività dei livelli di governo inferiori. Nasce, cioè, come reazione all'eccesso di localismo e di differenziazioni esistenti tra Stati od Enti appartenenti a una federazione, per favorire un'esigenza di uniformità, di riequilibrio e di centralizzazione.³

Ed è proprio questo il modello tecnicamente valido ed utile cui dobbiamo fare riferimento in un'ipotesi di sviluppo di realtà locali arretrate: un federalismo che tenga conto delle diversità economiche degli Enti locali sottostanti al fine di avviare un riequilibrio mediante il sistema dei trasferimenti incentivanti. Un modello di federalismo fondato, quindi, sulla teoria della perequazione proposta da uno dei massimi esponenti della *Scuola di Public Choice*, J. Buchanan, il quale empiricamente partiva dalla constatazione che esistono in *rerum natura* comunità locali "ricche" con alto reddito *pro capite* e comunità "povere" con reddito notevolmente inferiore⁴ (ed è il caso della realtà italiana).

Ecco, quindi, la necessità di un intervento perequativo centrale volto a superare gli squilibri iniziali, realizzato attraverso trasferimenti – non di natura assistenziale ed a fondo perduto, tipo i finanziamenti "a pioggia", senza alcuna ricaduta sul sistema produttivo, che hanno caratterizzato la recente esperienza del mezzogiorno d'Italia – ma di tipo "incentivante" (che gli studiosi americani definiscono *matching grants*) e cioè quelli il cui ammontare viene collegato ad alcuni parametri economici dell'ente beneficiario, per cui più alto è questo indice interno, maggiore sarà il trasferimento o, più in generale, i c.d. trasferimenti "condizionati" e cioè vincolati nella destinazione a spese produttive e di investimento.

² MUSGRAVE, *The theory of public finance*, New York, McGraw-Hill, 1953.

³ Così P. GIARDA, *Regioni e federalismo fiscale*, Bologna, il Mulino, 1995, p. 19.

⁴ J.M. BUCHANAN, *Federalism ed fiscal equity*, in *American economic review*, 1950.

Queste considerazioni teoriche risultano estremamente calzanti e significative per la realtà italiana ove l'analisi della geografia economica di distribuzione della ricchezza manifesta forti e strutturali divari fra nord e sud e, ancora di più, fra il resto dell'Italia e la Sicilia (ad es., nel 2007 il prodotto interno lordo pro-capite della Sicilia è pari a Euro 16.989,00 a fronte di quello nazionale di Euro 25.862,00).⁵

È quindi evidente che la soluzione non può essere quella di un modello di federalismo qualsiasi o fondato sull'affermazione di un mero decentramento finanziario ma, invece, un federalismo fiscale qualificato ed incentrato su meccanismi di riequilibrio e di perequazione (c.d. federalismo fiscale "cooperativo-solidaristico").

È il modello contenuto nello Statuto della Regione siciliana: nel suo titolo V ha previsto un sistema originale ed innovativo di finanza decentrata che abbiamo definito come una sorta di federalismo fiscale "cooperativo-solidaristico *ante litteram*"⁶ e che anticipa alcuni profili essenziali dei più recenti progetti di riforma elaborati in tale materia (tra cui anche quello proposto dall'attuale Governo⁷).

Modello successivamente recepito dalla riforma costituzionale del 2001 con il nuovo testo dell'art. 119 che, com'è noto, prevede una "autonomia finanziaria di entrata e di spesa" per Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni, insieme ad un *fondo perequativo* senza vincoli di destinazione per i territori con minore capacità fiscale per abitante.⁸

Passando ora a riportare l'attuazione del federalismo fiscale in Italia all'autonomia finanziaria degli Enti locali, si deve osservare che i provvedimenti normativi intervenuti dagli anni 90 ad oggi, pur evidenziando l'esigenza di affermare e rafforzare tale autonomia, non essendo inquadrati in un disegno organico di definizione di un modello completo di federalismo fiscale che riguardi i diversi livelli di gover-

⁵ Fonte: ISTITUTO G. TAGLIACARNE, *Osservatorio economico 2008: Provincia di Palermo*, Palermo, 2009.

⁶ Su questo tema ci permettiamo di rinviare più ampiamente ad A. CUVA, *L'autonomia finanziaria della Regione siciliana. I limiti e le ipotesi di riforma*, ed. Quattrosoli, Palermo, 1999, p. 15 ss.

⁷ Disegno di legge n. 1117.

⁸ Il nuovo testo dell'art. 119 prevede, inoltre, che "per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, per rimuovere gli squilibri economici e sociali, per favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona, o per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle loro funzioni, lo Stato destina risorse aggiuntive ed effettua interventi speciali in favore di determinati Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni".

no, si sono rivelati fino ad oggi insufficienti ed inidonei a risolvere i problemi economici e di bilancio di questi Enti ed in particolare dei Comuni (soprattutto i più piccoli) che si vengono a trovare in una situazione economico-finanziaria nella quale, per la contrazione dei trasferimenti erariali e regionali, per l'alto grado di rigidità della spesa, per la difficoltà di reperire nuove entrate, il raggiungimento del pareggio di bilancio ed il rispetto dei vincoli imposti dal patto di stabilità interno è sempre più difficile, configurandosi quasi come una sorta di impresa "miracolistica" affidata agli Amministratori locali. Per effetto di questa critica condizione i Comuni sono costretti ad agire sulla leva fiscale (es. addizionale Irpef) aumentando, nei limiti consentiti dalla normativa nazionale, la pressione tributaria, ovvero a cercare soluzioni attraverso fonti di finanziamento non fiscali (*project financing*, finanza innovativa, ecc.).

In tale difficile contesto, che impone ai Comuni l'adozione di ogni iniziativa utile al reperimento di nuove entrate, si colloca la normativa di cui di cui al d.l. 203/2005 (ed al citato provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 2007) di cui oggi ci occupiamo, che va dunque salutata positivamente rilevando, nel contempo, alcuni profili critici che cercheremo di evidenziare in modo sintetico.

Si deve, innanzitutto, osservare che la finalità immediata ed espressa della normativa è quella di "*potenziare l'azione di contrasto all'evasione fiscale, in attuazione dei principi di economicità, efficienza e collaborazione amministrativa*", incentivando la partecipazione dei Comuni all'attività di accertamento dei tributi erariali.⁹

Nell'ambito di tale più ampio obiettivo, però, viene previsto come elemento innovativo che riguarda i Comuni uno strumento che consente a questi ultimi il reperimento di nuove entrate e che quindi si inserisce utilemente nelle problematiche relative all'autonomia finanziaria di tali enti.

Dobbiamo rilevare che la partecipazione dei Comuni all'accertamento fiscale non costituisce a livello teorico e normativo una novità assoluta, atteso che essa era già prevista dagli artt. 44 e 45 del D.P.R. n. 600 del 1973 (in materia di accertamento delle imposte sui redditi).

Tale normativa, com'è noto, è tuttavia rimasta inattuata: da un lato, mancava una disciplina di dettaglio e delle procedure definite a li-

⁹Art. 1, comma 1, d.l. 30.9.2005, n. 203, convertito con modificazioni dalla legge 2/12/2005, n. 248.

vello centrale e l'Amministrazione finanziaria non trasmetteva le proposte di accertamento ai Comuni;¹⁰ dall'altro, aspetto più rilevante, non vi era l'*interesse* dei Comuni a partecipare all'attività di accertamento in quanto non era previsto alcun beneficio economico per tale attività. La nuova disciplina, invece, introduce come elemento innovativo e rilevante che la partecipazione dei Comuni all'attività di accertamento tributario venga "incentivata mediante il riconoscimento di una quota pari al 30 per cento delle maggiori somme relative a tributi statali riscosse a titolo definitivo a seguito dell'intervento del Comune che abbia contribuito all'accertamento stesso". In tale direzione la collaborazione all'accertamento dei tributi erariali diviene, come anticipato, un nuovo strumento di reperimento di entrate che, in considerazione della preoccupante situazione finanziaria dei Comuni sopra evidenziata, assume una particolare importanza anche in riferimento al processo di attuazione del federalismo fiscale previsto dalla recente riforma costituzionale.

Si deve però rilevare che la utilizzabilità concreta di tale strumento (e le sue potenzialità in termini di gettito) è collegata alle dotazioni strutturali ed organiche degli uffici fiscali dei Comuni, già normalmente insufficienti a fronteggiare il carico di lavoro di propria competenza derivante dalla sempre maggiore rilevanza della fiscalità locale (ove si registrano alti tassi di evasione); si pensi che nei Comuni di piccole dimensioni, che sono il maggior numero, spesso tali uffici si avvalgono di una sola unità di ruolo! Potrebbe allora apparire soltanto teorica l'opportunità fornita ai Comuni dalla normativa in esame se non fosse stato previsto in sede di conversione del d.l. 203/05 che l'attività di collaborazione all'accertamento fiscale possa essere svolta "anche attraverso società ed enti partecipati e comunque da essi incaricati per le attività di supporto ai controlli fiscali sui tributi comunali"; possibilità espressamente richiamata anche dal provvedimento di attuazione del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 2007. Si deve, infatti, ritenere che, tranne casi sporadici nei quali i Comuni abbiano già delle risorse di personale idonee a sostenere anche tale ulteriore sforzo organizzativo, sarà necessario o esternalizzare le attività ispettive (così come previsto dal d.lgs 446/1997¹¹) a *qualificati* soggetti, anche privati, ovvero avvalersi delle

¹⁰ V.M. THIONE, *La rinnovata partecipazione dei Comuni all'attività di accertamento. Modalità operative e spunti riflessivi*, Il fisco, 5/2008, p. 799.

gestioni associative tra più Comuni, individuate dal Testo Unico degli Enti locali al fine di costituire appositi uffici destinati a questa funzione.¹²

È opportuno, inoltre, osservare che in ogni caso le risorse umane impiegate dai Comuni in tale ambito, dovendo occuparsi di accertamento dei tributi erariali e quindi di materie che non rientrano direttamente nella loro competenza professionale, dovranno preliminarmente beneficiare di idonee attività di formazione guidate dall'Agenzia delle entrate; in questo senso si deve positivamente rilevare che i protocolli di intesa che la Direzione regionale della Sicilia sta stipulando con i Comuni interessati prevedono, oltre le indispensabili attività di scambio dati, un'apposita norma che individua forme di collaborazione, anche in partenariato con Istituzioni universitarie, proprio in materia di formazione professionale dei dipendenti comunali.¹³

Se ci si muoverà in tale direzione, se i Comuni vorranno rendere concreta la opportunità di reperire nuove risorse finanziarie assumendo le indispensabili iniziative sopra indicate, si potrà forse riuscire ad anticipare, seppur parzialmente, il conseguimento dell'obiettivo indicato espressamente dal nuovo art. 119 della nostra Costituzione e dai conseguenti progetti di attuazione del federalismo fiscale di cui si discute in sede politica, di garantire ai Comuni una "autonomia finanziaria di entrata" adeguata alle funzioni attribuite.

¹¹ Art. 52: "Potestà regolamentare generale delle Province e dei Comuni".

¹² Su tale aspetto cfr. U. DI NUZZO - F. RUIS, *Il coinvolgimento dei Comuni nell'accertamento dei tributi erariali tra federalismo fiscale e sinergie antievasive*, Il fisco, 8/2006, p. 1143.

¹³ L'art. 3 ("Formazione professionale") dei protocolli d'intesa stipulati con i Comuni siciliani stabilisce che "L'attività di collaborazione, su richiesta, potrà avere ad oggetto anche specifiche attività formative da parte della Direzione regionale nei confronti del personale del Comune, nel qual caso quest'ultimo dovrà farsi carico dei connessi costi di tale attività formativa.

"Nell'ipotesi, viceversa, in cui l'Agenzia delle Entrate anche con forme di partenariato con Enti Universitari possa accedere a forme di finanziamento comunitario per la realizzazione di tale intervento formativo provvederà ad includere il Comune nell'iniziativa formativa senza ulteriori costi".