

8 LUGLIO 2020

Profili critici degli “aiuti al Sud”, tra *tax expenditures* e regionalismo differenziato

di Stefania Scarascia Mugnozza

Dottoranda di ricerca in Diritto pubblico, comparato e internazionale
Sapienza – Università di Roma

Profili critici degli “aiuti al Sud”, tra *tax expenditures* e regionalismo differenziato *

di **Stefania Scarascia Mugnozza**

Dottoranda di ricerca in Diritto pubblico, comparato e internazionale
Sapienza – Università di Roma

Abstract [It]: Il presente contributo analizza alcune tra le più recenti agevolazioni fiscali, configurate per incentivare la residenza e l'occupazione nelle Regioni del Mezzogiorno e attenuare così il divario tra Nord e Sud. I dubbi sull'efficacia delle singole misure si accompagnano a una valutazione di opportunità sull'introduzione di nuovi strumenti agevolativi, i cui costi ricadono inevitabilmente sul bilancio pubblico; ci si interroga, dunque, se l'attuazione del regionalismo differenziato possa consentire alle Regioni meridionali di sopportare interamente il prezzo di misure di alleggerimento dell'onere fiscale.

Abstract [En]: The article analyses some recent tax benefits, aimed to stimulate Southern Italy's economic development. However, there are doubts about the effectiveness of these instruments, and about their weight on the government balance as well. Therefore, question is whether the Southern Regions may bear the burden by themselves, by the implementation of the “differentiated regionalism”.

Sommario: 1. I numeri dell'emergenza al Sud Italia. 2. Le misure fiscali dedicate ai residenti nel Mezzogiorno. 2.1 Il bonus Sud. 2.2 Le agevolazioni per le aggregazioni di imprese. 2.3 I pensionati al Sud. 2.4 Il rientro dei cervelli. 3. La classificazione delle agevolazioni fiscali a carattere regionale, tra *tax expenditures* ed erosione della base imponibile. 4. Il regionalismo differenziato e la *fiscal responsibility at the margin*. 5. Conclusioni.

1. I numeri dell'emergenza al Sud Italia

Che talune aree geografiche ben definite del nostro Paese necessitino di supporto finanziario è una realtà ben nota, non solo in Italia ma anche alle istituzioni europee¹. L'art. 107, par. 3, lett. a), TFUE, disciplina

* Articolo sottoposto a referaggio.

¹ Si richiama la disciplina dei 5 Fondi strutturali e d'investimento europeo (Fondi SIE), utilizzati per effettuare investimenti e creare posti di lavoro negli Stati membri: i) il Fondo europeo di sviluppo regionale (FESR) (Regolamento (CE) n. 1783/1999 del Parlamento europeo, del 12 luglio 1999, per il periodo 2000-2006), mira a promuovere la coesione economica e sociale attraverso la correzione dei principali squilibri regionali e la partecipazione allo sviluppo e alla riconversione delle regioni, garantendo al tempo stesso una sinergia con gli interventi degli altri Fondi strutturali. Il regime FESR è stato prorogato, e innovato, con il Regolamento (UE) n. 1301/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 17 dicembre 2013, relativo al Fondo europeo di sviluppo regionale e a disposizioni specifiche concernenti l'obiettivo “Investimenti a favore della crescita e dell'occupazione”. Secondo i dati aggiornati al 31 dicembre 2019, i livelli di spesa raggiunti dai POR FESR ammontavano al 104% in Campania, 105% in Puglia, 114% in Calabria e 137% in Basilicata; ii) il FSE (Fondo Sociale Europeo), istituito per dotare i lavoratori delle competenze necessarie per migliorare la competitività e promuovere la crescita trainata dalle esportazioni, favorire l'inserimento nel lavoro delle donne e delle persone appartenenti a gruppi svantaggiati e contemporaneamente creano vincoli saldi tra università, studenti laureati e industria (Regolamento n. 1304/2013); iii) il Fondo di coesione (FC), che finanzia i progetti nel settore dei trasporti e dell'ambiente nei paesi in cui il reddito nazionale lordo (RNL) pro capite è inferiore al 90% della media dell'UE (Regolamento n. 1300/2013).

Si segnala anche il FES (Fondo Europeo di Sviluppo), che costituisce lo strumento principale degli aiuti comunitari per la cooperazione allo sviluppo con gli Stati dell'Africa, dei Caraibi e del Pacifico (ACP), nonché con i paesi e territori d'oltremare (PTOM) (cfr. Regolamento (CE) n. 215/2008 del Consiglio recante il regolamento finanziario per il

una espressa deroga al divieto generale di aiuti di Stato, sancendo che sono compatibili con il mercato interno gli “aiuti destinati a favorire lo sviluppo economico delle regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso, oppure si abbia una grave forma di sottoccupazione”. Gli aiuti sono erogabili in diverse forme, che spaziano dal finanziamento diretto alle agevolazioni fiscali; a sua volta, all’interno di questa categoria di aiuti compatibili con il Trattato è possibile distinguere deduzioni, detrazioni, crediti d’imposta e regimi sostitutivi di favore. Tipicamente, le misure agevolative di natura fiscale si pongono in controtendenza con i principi di eguaglianza e di capacità contributiva costituzionalmente tutelati: trattandosi di deroghe al trattamento ordinario, dovrebbero essere caratterizzate da temporaneità.

Tuttavia, complice la grande crisi economica che ha sconvolto l’economia globale a partire dal 2007, l’erogazione di tali aiuti in favore del Sud ha assunto un carattere permanente che richiede approfondimenti.

A partire dal 2015, la popolazione del nostro Paese ha iniziato a calare a ritmi crescenti². Un simile dato, le cui conseguenze sul piano sociale, prima ancora che economico, sono evidentemente drammatiche, si riverbera negativamente sul Mezzogiorno d’Italia molto più che sul resto del Paese. Nelle regioni del Sud Italia, infatti, non solo si registrano sempre meno nascite³, ma emigrano molte più persone rispetto al Nord.

10° Fondo europeo di sviluppo e Decisione 2013/59/UE del Consiglio relativa a misure transitorie di gestione del FES dal 1° gennaio 2014 fino all’entrata in vigore dell’11° Fondo europeo di sviluppo). Il 10° Fondo, che copriva il periodo 2008-2013, concedeva 17.766 milioni di EUR per il finanziamento dei programmi indicativi nazionali e regionali. Una percentuale maggiore della dotazione era destinata ai programmi regionali, a riprova dell’importanza attribuita all’integrazione economica regionale ai fini dello sviluppo nazionale e locale, al quale funge da base.

Con il Regolamento (UE) 2017/2305 del Parlamento europeo e del Consiglio del 12 dicembre 2017 (che ha modificato il precedente regolamento (UE) n. 1303/2013 per quanto riguarda l’ammontare delle risorse per la coesione e per i due Obiettivi "Investimenti" e "Cooperazione"), le risorse per la coesione economica, sociale e territoriale disponibili per gli impegni di bilancio per il periodo 2014-2020 sono state aggiornate e fissate a 329,978 miliardi di euro, a prezzi 2011, di cui 325,9 miliardi destinati ai fondi strutturali (FESR, FSE e Fondo di coesione). Gran parte delle risorse, oltre 317 miliardi di euro (in luogo dei 313 miliardi prima previsti) è destinata all’obiettivo "Investimenti in favore della crescita e dell’occupazione", che interessa le seguenti tre categorie di regioni: regioni meno sviluppate, ovvero con un PIL pro capite inferiore al 75% della media UE-27 (per l’Italia, rientrerebbero in questa categoria Basilicata, Campania, Calabria, Sicilia e Puglia); regioni in transizione, con un PIL pro capite fra il 75% e il 90% della media UE (per l’Italia, Abruzzo, Molise e Sardegna); regioni più sviluppate, con un PIL pro capite superiore al 90% della media dell’UE (per l’Italia, le regioni del centro nord non incluse nel nuovo obiettivo regioni in transizione).

² SVIMEZ, *Rapporto Svimez sull’economia e la società del Mezzogiorno. Note di sintesi: il Mezzogiorno nella nuova geografia europea delle disuguaglianze*, Bologna, 2019, pag. 5.

³ Nel 2017 nel Mezzogiorno sono nati 163mila bambini, circa 3 mila in meno che nel 2016. Al Sud il saldo migratorio totale continua a essere negativo e ad ampliarsi ulteriormente, passando da -27,8 mila del 2016 a -31,7 mila del 2017. È un fenomeno che riguarda tutte le regioni meridionali, con la sola eccezione della Sardegna: la Sicilia perde 16,8 mila residenti, la Calabria 3,3 mila, la Puglia 5,3 mila residenti (Fonte: SVIMEZ, *Rapporto Svimez sull’economia e la società del Mezzogiorno. Note di sintesi*, 2018, pag. 10). Nel 2018, il tasso di crescita è ulteriormente diminuito, toccando il record negativo di - 4,9%, corrispondente a 156,8 mila bambini, circa 6 mila in meno che nel 2017. residenti (Fonte: *sintesi rapporto Svimez 2019, op.cit.*, pag. 22).

Dall'inizio del nuovo secolo hanno lasciato il Mezzogiorno 2 milioni e 15 mila residenti: la metà sono giovani di età compresa tra i 15 e i 34 anni, quasi un quinto laureati. Oltre 850 mila di loro non tornano più. Solo nel 2017, in presenza di un tendenziale rallentamento della ripresa economica, si sono cancellati dalle regioni del Sud oltre 132 mila residenti⁴; il 68% di loro ha lasciato il Mezzogiorno per una regione del Centro-Nord, e aveva almeno un titolo di studio di secondo livello: diploma superiore il 37,1% e laurea il 30,1% (nel 2010 le quote risultavano rispettivamente pari al 38,7 e a 25,1%)⁵.

Si registra dunque una vera e propria “fuga dei cervelli”, le cui cause vanno ricercate nell’incertezza del futuro e, soprattutto, nella mancanza di opportunità di lavoro e di crescita professionale. Rispetto ai livelli pre-crisi, la percentuale di occupati al Sud resta ampiamente sotto soglia: gli investimenti fissi lordi nel Mezzogiorno sono ancora inferiori del -31,6%, e sono calati i dipendenti a tempo indeterminato nella P.A.⁶. Nel 2018 sono stati investiti in opere pubbliche nel Mezzogiorno 102 euro pro capite rispetto a 278 nel Centro-Nord⁷, mentre la spesa per consumi finali delle Amministrazioni Pubbliche ha segnato un ulteriore -0,6% nel 2018, proseguendo un processo di contrazione che, cumulato nel decennio 2008-2018, risulta pari a -8,6%, mentre nel Centro-Nord la crescita registrata è dell’1,4%.

Nel complesso, il Sud resta di circa 310mila occupati sotto il livello del 2008⁸.

2. Le misure fiscali dedicate ai residenti nel Mezzogiorno

Nel quadro emerso dalle indagini menzionate, gli elementi che destano maggiore preoccupazione sono il lavoro e i giovani, vale a dire i fattori di rilancio su cui nella comune esperienza si investe per risollevarne una società in crisi.

I più recenti interventi legislativi in materia di agevolazioni fiscali al Sud sembrano tener conto di questa emergenza. In questa sede ci si soffermerà su quattro misure specifiche: il c.d. Bonus Sud, introdotto con la Legge di stabilità del 2016⁹ (art. 1, commi da 98 a 108, l. 28 dicembre 2015, n. 208; l’aggregazione di società con sede al Sud (l. 28 dicembre 2015, n. 208, art. 1, comma 108); l’agevolazione riservata ai pensionati residenti all’estero (art. 24-ter, d.P.R. 1986, n. 917, TUIR) e la deduzione finalizzata a favorire il “rientro dei cervelli” (art. 5, comma 1, lett. d), d.l. 30 aprile 2019, n. 34).

⁴ *Sintesi Rapporto Svimez* 2019, *ult. op.cit.*, pag. 24.

⁵ *Sintesi Rapporto Svimez* 2019, *ult. op.cit.*, pag. 24.

⁶ 25mila (5,8%) in meno rispetto al passato nel periodo 2011-2015. *Sintesi Rapporto Svimez* 2018, *op. cit.*, pag. 16.

⁷ *Sintesi Rapporto Svimez* 2019, *op.cit.*, pag. 11.

⁸ Nel 1970 erano rispettivamente 677 euro e 452 euro pro capite. *Sintesi Rapporto Svimez* 2018, *op.cit.*, pag. 7.

⁹ Dopo mesi di interlocuzione tra Roma e Bruxelles, la Commissione europea ha accolto la richiesta di finanziare con i fondi europei del PON Imprese e Competitività 2014-2020 anche il credito di imposta per investimenti strumentali destinati a strutture produttive localizzate nelle Regioni del Mezzogiorno.

2.1. Il bonus Sud

Il bonus Sud consiste in un credito d'imposta di cui beneficiano le imprese che effettuano investimenti in beni strumentali nuovi, destinati a strutture produttive situate nelle regioni del Mezzogiorno, comprese le zone assistite dell'Abruzzo, della Sardegna e del Molise "ammissibili alle deroghe previste *ex art.* 107, par. 3, lett. c), TFUE". La misura massima del credito varia a seconda delle dimensioni delle imprese beneficiarie¹⁰, ed è estensibile alle imprese operanti nei settori dell'agricoltura, della pesca e dell'acquacoltura, nei limiti e alle condizioni previsti dalla normativa europea in materia di aiuti di Stato nei detti settori¹¹; in assenza di un'esplicita esclusione normativa, si ritiene che possano beneficiare della misura in parola anche gli enti non commerciali, con riferimento all'attività commerciale eventualmente esercitata.

Rimangono escluse dall'ambito di applicabilità del bonus le imprese in difficoltà¹², le imprese operanti in determinati settori dell'industria¹³, nonché gli operatori che abbiano già beneficiato di aiuti *de minimis* ovvero di aiuti di Stato aventi ad oggetto i medesimi costi ammessi al beneficio¹⁴.

L'agevolazione risulta senz'altro applicabile agli investimenti "facenti parte di un progetto di investimento iniziale come definito all'articolo 2, punti 49, 50 e 51, del regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014", ossia relativi alla creazione di un nuovo stabilimento, all'ampliamento della capacità di uno stabilimento esistente, alla diversificazione della produzione di uno stabilimento per ottenere prodotti mai fabbricati precedentemente e a un cambiamento fondamentale del processo produttivo complessivo di uno stabilimento esistente, ovvero, per le grandi imprese localizzate nelle aree di cui all'art. 107, par. 3, lett. c), del TFUE, quelli a favore di una nuova attività economica¹⁵.

La fruibilità dell'agevolazione, inizialmente circoscritta al quadriennio 2016-2019, è stata prorogata al 31 dicembre 2020¹⁶, ed è subordinata al rispetto della procedura delineata dalla normativa. Nello specifico,

¹⁰ L. 28 dicembre 2015, n. 208, art. 1, comma 98, modificata con d.l. 29 dicembre 2016, n. 243, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2017, n. 18: "20 per cento per le piccole imprese, del 15 per cento per le medie imprese e del 10 per cento per le grandi imprese, nei limiti e alle condizioni previsti dalla Carta degli aiuti a finalità regionale 2014-2020 C(2014) 6424 final del 16 settembre 2014".

¹¹ Cfr. Regolamento (UE) n. 1408/2013 della Commissione, del 18 dicembre 2013, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti *de minimis* nel settore agricolo e Regolamento (UE) n. 717/2014 della Commissione, del 27 giugno 2014, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti *de minimis* nel settore della pesca e dell'acqua coltura.

¹² Secondo la comunicazione della Commissione europea 2014/C 249/01, del 31 luglio 2014, si ritiene che un'impresa sia in difficoltà se, in assenza di un intervento dello Stato, è quasi certamente destinata al collasso economico a breve o a medio termine.

¹³ Industrie appartenenti ai settori siderurgico, carbonifero, costruzione navale, fibre sintetiche, trasporti e delle relative infrastrutture, produzione e distribuzione di energia e delle infrastrutture energetiche, credito, finanziario e assicurativo.

¹⁴ L. 28 dicembre 2015, n. 208, art. 1, commi 99-102.

¹⁵ Circolare 34/E del 3 agosto 2016, pag. 11.

¹⁶ Legge di stabilità 2020.

non è consentita un'autocertificazione: spetta a coloro che intendano avvalersi del credito d'imposta presentare apposita richiesta all'Agenzia delle Entrate, che comunica l'autorizzazione all'utilizzo della misura qualora non sussistano motivi ostativi¹⁷. Il credito d'imposta, inoltre, è utilizzabile solo in compensazione, mediante presentazione del modello F24 esclusivamente tramite Entratel o Fisconline - pena il rifiuto dell'operazione di versamento - a partire dal quinto giorno successivo alla data di rilascio della ricevuta attestante la fruibilità dell'agevolazione.¹⁸

Occorre, infine, sottolineare che secondo l'Agenzia delle Entrate il bonus Sud è assoggettabile a tassazione¹⁹. Nello specifico, è stato affermato che “in assenza di un'espressa esclusione normativa, il credito di imposta in commento (...) ai fini IRPEF, IRES ed IRAP, è da considerarsi come contributo tassabile. Naturalmente, le quote di ammortamento calcolate sui beni strumentali agevolabili sono deducibili dal reddito di impresa”²⁰. Non può non stupire una simile interpretazione che, sebbene conforme al principio di tassatività, contrasta con la *ratio* incentivante dell'istituto: recuperando a tassazione la riduzione di una componente di reddito indeducibile si attenua notevolmente il vantaggio fiscale²¹. Peraltro, nel caso di specie non è agevole individuare l'indice di capacità contributiva che determina l'imposizione: coerentemente con l'art. 53, Cost., il prelievo fiscale deve colpire una manifestazione di capacità economica, ancorché diversa da quelle tradizionali, consistente in “attività (...) rilevanti per la loro attitudine a incidere in modo significativo nei rapporti intersoggettivi”, ovvero idonea a esprimere “una posizione di vantaggio rispetto ad altri”²². Nel caso del bonus Sud, si assoggetterebbe a imposizione un risparmio fiscale solo apparente, la cui vantaggiosità è pressoché annullata a causa dell'applicazione del prelievo.

In conclusione, il bonus Sud appare un'iniziativa valida, ma la necessità di attivare un confronto con l'Agenzia delle Entrate per avvalersene e – soprattutto - l'assoggettabilità a tassazione del valore del

¹⁷ L. 28 dicembre 2015, n. 208, art. 1, comma 103. La richiesta deve essere presentata utilizzando il modello approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 45080 del 24 marzo 2016.

¹⁸ La copertura degli oneri derivanti dal credito di imposta, relativamente alle agevolazioni concesse alle piccole e medie imprese, è stabilita per 250 milioni di euro annui, a valere sulle risorse europee e di cofinanziamento nazionale previste nel Programma operativo nazionale “Imprese e competitività 2014-2020” FESR (PON) e nei programmi operativi 2014-2020 relativi al Fondo europeo di sviluppo regionale delle regioni in cui si applica l'incentivo (POR) (l. 28 dicembre 2015, n. 208, art. 1, comma 108).

¹⁹ Circolare 34/E del 3 agosto 2016.

²⁰ Circolare 34/E del 3 agosto 2016, pag. 25.

²¹ Nelle precedenti edizioni del bonus Sud, era espressamente previsto che il credito d'imposta non concorresse a tassazione, né ai fini IRAP né ai fini delle imposte sui redditi (cfr. art. 8, comma 5, l. n. 23 dicembre 2000, n.388 e art. 1, comma 276, l. 27 dicembre 2006, n. 296).

²² Così, P. SELICATO, *La tassazione ambientale tra la ricerca di nuovi indici di ricchezza e la coerenza dei sistemi fiscali*, in *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, 2-3/2004, pag. 292. Cfr., sul punto, F. GALLO, *L'imposta regionale sulle attività produttive e la capacità contributiva*, in *Giur. Comm.*, 2002, I, pag. 131; F. GALLO, *Tributi, Costituzione e crisi economica*, in *Rass. Trib.*, 1/2017, pag. 178.

credito d'imposta potrebbero incidere negativamente sulla funzione incentivante della misura, riducendo, anziché aumentarli, il numero degli investimenti al Sud.

2.2. Le agevolazioni per le aggregazioni di imprese

Proseguendo nell'analisi, il decreto crescita²³ introduce un'agevolazione connessa alle operazioni di aggregazione tra le imprese del Sud, consistente nella trasformazione delle imposte anticipate in credito d'imposta. Gli importi non ancora dedotti, che risultano da situazioni patrimoniali approvate ai fini dell'aggregazione, si trasformano in credito d'imposta per un ammontare non superiore a 500 milioni di euro per ogni soggetto che partecipa all'aggregazione.

La norma disciplina, in primo luogo, le condizioni soggettive di ammissibilità al vantaggio in oggetto: occorre che per le imprese partecipanti non sia stato accertato lo stato di dissesto o il rischio di dissesto, ovvero lo stato di insolvenza, che abbiano sede legale - alla data del 1° gennaio 2019 - nelle regioni del Meridione o in Molise, e che siano state realizzate mediante fusione, scissione ovvero conferimento di azienda o di rami di azienda riguardanti più società²⁴. Sono escluse dall'ambito di applicazione della misura anche le società tra loro legate da rapporti di controllo *ex art.* 2359, c.c., e le società controllate, anche indirettamente, dallo stesso soggetto.

Sotto il profilo oggettivo, il comma 2 della disposizione stabilisce che sono suscettibili di trasformarsi in credito d'imposta le attività per imposte anticipate relative a I) perdite fiscali non ancora computate in diminuzione del reddito imponibile ai sensi *ex art.* 84, TUIR; II) l'importo del rendimento nozionale eccedente il reddito complessivo netto; III) i componenti reddituali derivanti esclusivamente dall'adozione del modello di rilevazione del fondo a copertura delle perdite per perdite attese su crediti di cui al paragrafo 5.5 dell'*International financial reporting standard* (IFRS) 9²⁵. La trasformazione delle imposte anticipate in crediti d'imposta deve essere esercitata entro la chiusura dell'esercizio in corso alla data in cui ha effetto l'aggregazione ed acquista efficacia a partire dall'esercizio successivo a quello in cui ha effetto l'aggregazione; inoltre, è vincolata all'esercizio, da parte delle società che emergono dall'aggregazione, dell'opzione prevista dalla l. n. 119/2016, ai sensi della quale "l'opzione è irrevocabile e comporta l'obbligo del pagamento di un canone annuo pluriennale, il cui versamento rappresenta la manifestazione dell'esercizio dell'opzione". La trasformazione avviene nella misura del 25% delle attività

²³ D.l. 30 aprile 2019, n. 34, art. 44-*bis*, convertito, con modificazioni, nella legge 28 giugno 2019, n. 58.

²⁴ Art. 44-*bis*, comma 1, d.l. 34/19. L'istituto sembra richiamare l'agevolazione *ex art.* 9, d.l. 14 marzo 2005, n. 35, conv. con modificazioni in l. 14 maggio 2005, n. 80, dedicata alle microimprese, piccole e medie imprese del medesimo settore che si uniscono mediante concentrazione o aggregazione, consistente in un credito d'imposta in misura pari al 50% dei costi di consulenza relativi al processo di concentrazione o aggregazione.

²⁵ Cfr. art. 1, comma 1067, legge 30 dicembre 2018, n. 145.

per imposte anticipate iscritte nel primo bilancio della società risultante dall'aggregazione. La restante parte (75%) sarà trasformata in quote uguali nei tre esercizi successivi.

Il credito d'imposta in oggetto non è rimborsabile né produttivo di interessi; è fatta salva la possibilità, per i soggetti che esercitano l'opzione, di cederlo ovvero di utilizzarlo senza limiti di importo, in compensazione. Peraltro, il credito d'imposta va indicato nella dichiarazione dei redditi e, contrariamente a quanto previsto per il bonus Sud, non concorrerà alla formazione del reddito di impresa né della base imponibile dell'IRAP.

Un rilevante corollario positivo dell'applicazione di tale opzione consiste nella deducibilità del canone ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP nell'esercizio in cui avviene il pagamento. Tuttavia, deve essere tenuto ben presente che l'art. 44-*bis* non è ancora entrato in vigore: l'efficacia della misura è subordinata, ai sensi dell'art. 108, TFUE, alla preventiva comunicazione ovvero, se necessario, all'autorizzazione della Commissione europea²⁶. Ne discende che l'ultima parola sulla misura in questione spetta alla Commissione, che potrebbe precluderne l'entrata in vigore laddove non la consideri compatibile con il mercato interno ai sensi dell'art. 107, par. 3, lett. a, TFUE²⁷. Tutt'al più, laddove la Commissione ritenga di decidere in tal senso, l'Italia potrebbe attivare la procedura *ex art.* 108, par. 2, TFUE, ai sensi del quale "A richiesta di uno Stato membro, il Consiglio, deliberando all'unanimità, può decidere che un aiuto, istituito o da istituirsi da parte di questo Stato, deve considerarsi compatibile con il mercato interno, in deroga alle disposizioni dell'articolo 107 o ai regolamenti di cui all'articolo 109". Tuttavia, occorre che "circostanze eccezionali giustificano tale decisione", e nulla garantisce che la pronuncia del Consiglio soddisfi le aspettative del nostro Paese.

Nell'attesa che la disposizione in oggetto entri in vigore²⁸, si può svolgere una valutazione preventiva dell'efficacia del credito d'imposta per aggregazioni di imprese alla luce di un orientamento dottrinale

²⁶ Art. 44-*bis*, comma 7, d.l. 34/19.

²⁷ "Possono considerarsi compatibili con il mercato interno gli aiuti destinati a favorire lo sviluppo economico delle regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso, oppure si abbia una grave forma di sottoccupazione, nonché quello delle regioni di cui all'articolo 349, tenuto conto della loro situazione strutturale, economica e sociale". Sul punto si richiama la Comunicazione 98/c 348/03 del 10 dicembre 1998, secondo la quale non costituiscono aiuti di Stato (purché si applichino indistintamente a tutte le imprese e produzioni) "misure che, nel ridurre l'onere fiscale connesso a determinati costi di produzione, perseguono un obiettivo di politica economica generale (ad esempio, ricerca e sviluppo, ambiente, formazione, occupazione)".

²⁸ Vi è un'ampia casistica di aiuti fiscali rivolti alle imprese, finalizzati a incentivare lo sviluppo regionale, ammessi dalla Commissione (a scopo meramente esemplificativo: nn. SA.41383, SA.42344, per il Belgio; nn. SA.42328, 50137, per la Repubblica Ceca; n. SA.40219, per la Danimarca; nn. SA.47409, SA.47411, SA.47412, per la Grecia). Inoltre, con la comunicazione C (2010)8939, del 26 gennaio 2011, la Commissione Europea ha dichiarato la compatibilità con il mercato interno della sospensione d'imposta *ex art.* 32, d.l. 31 maggio 2010, n. 78, conv. con modificazioni con l. 30 luglio 2010, n. 122, di cui beneficiano le reti di imprese, sottolineando la carenza di settorialità della misura (perché destinata a tutte le imprese a prescindere dal loro ambito di attività), l'assenza di limiti di dimensioni delle aziende beneficiarie e di localizzazione territoriale (possono usufruirne tutte le imprese che operano in Italia). Pertanto, si può essere cautamente ottimisti sul buon esito della valutazione della Commissione.

secondo il quale talune misure, introdotte a supporto delle imprese operative sul territorio nazionale, finirebbero in realtà per penalizzare le aziende del Mezzogiorno²⁹. L'orientamento in oggetto analizza uno strumento agevolativo introdotto nel 2016, il "Piano Industria 4.0", diretto ad incentivare lo sviluppo tecnologico della produzione nazionale; tale piano richiede risorse e strutture distanti dalla realtà delle imprese meridionali, le cui caratteristiche soggettive tipiche (le dimensioni medie particolarmente basse, l'addensamento in comparti per lo più tradizionali, la minore propensione all'innovazione e lo scarso radicamento locale di sistemi produttivi distrettuali) sembrano pregiudicarne l'accesso a misure agevolative avanzate³⁰. Pertanto, l'effetto incentivante perseguito da tali misure è circoscritto in larga misura alle sole imprese del Settentrione, accentuando - anziché appianarlo - il divario tra Nord e Sud.

In effetti, tali riflessioni sembrano estensibili anche alle misure agevolative sin qui esaminate. Il presupposto per la fruizione del credito d'imposta concesso con il bonus Sud, ossia un investimento in ricerca e sviluppo, non trova riscontro nelle reali condizioni del tessuto produttivo del Mezzogiorno, prevalentemente composto da microimprese e piccole imprese³¹ impreparate a sfruttare gli effetti benefici del potenziamento tecnologico. Quanto al credito d'imposta concesso alle aggregazioni, lo scarso numero di imprese nel Mezzogiorno sembra condurre ad analoghe conclusioni.

In conclusione, sembrano esservi diversi elementi idonei ad ostacolare l'effetto benefico delle agevolazioni considerate sulle imprese localizzate al Sud³².

Sono state analizzate sin qui le misure agevolative destinate a persone giuridiche. Il legislatore è recentemente intervenuto anche in favore di persone fisiche, con due misure finalizzate a incentivarne il rientro e la permanenza in forma stabile in Italia.

²⁹ D. CERSOSIMO, S. CHIMENTI, R. NISTICÒ, *Recessione economica e cittadinanza. Il grande disinvestimento pubblico nel Mezzogiorno negli anni Duemila*, in *Le Regioni*, n. 5/2017, pagg. 945 e ss.

³⁰ Le prime stime sull'applicazione dei provvedimenti mostrano un bassissimo tasso di assorbimento delle due misure da parte delle imprese meridionali: "intorno ai 650 milioni di euro, da ripartire nell'arco di 10 anni (dal 2018 al 2027), contro un valore di quasi 8,6 miliardi nelle regioni centro-settentrionali" (SVIMEZ, *Rapporto Svimez sull'economia del Mezzogiorno*, 2017, pagg. 390-391).

³¹ Cfr. SVIMEZ, *Sintesi Rapporto Svimez*, 2019, *op.cit.*, pag. 37.

³² Secondo SVIMEZ, le agevolazioni connesse al credito di imposta concesse alle imprese meridionali dovrebbero attestarsi intorno ai 350 milioni di euro, da ripartire nel periodo 2018-2021, contro un valore di oltre 3,1 miliardi per le imprese localizzate nel Centro-nord (SVIMEZ, *Rapporto Svimez sull'economia del Mezzogiorno*, 2017, *op.cit.*, pag. 37). La previsione è stata confermata nel 2019: è stato dimostrato che nel 2017, nelle regioni centro-settentrionali gli incentivi concessi alle imprese sono aumentati, passando da 2,8 miliardi di euro a 2,6 miliardi del 2016 (+6,1%), e diminuiti da 1,6 miliardi a meno di un miliardo e mezzo di euro (-13,3%) nel Mezzogiorno. Contestualmente, la quota di accesso del Sud sul totale delle agevolazioni concesse è scesa dal 38,9% al 34,2% (cfr. SVIMEZ, *Sintesi Rapporto Svimez*, 2019, *op. cit.*, pag. 40).

2.3. I pensionati al Sud

La legge di bilancio per il 2019³³ ha introdotto nel *corpus* normativo relativo all'imposizione sui redditi l'art. 24-*ter*, ai sensi del quale le persone fisiche, titolari di redditi di pensione erogate da soggetti esteri di cui all'art. 49, comma 2, TUIR³⁴, possono optare per l'assoggettamento di tutti i redditi di fonte estera a un'imposta sostitutiva dell'IRPEF con aliquota pari al 7%³⁵. Possono avvalersi di tale opzione (c.d. "regime dei pensionati") i titolari di redditi di pensione di fonte estera, che, a prescindere dall'età e dalla cittadinanza, trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia ai sensi dell'art. 2, comma 2, TUIR in un Comune con una popolazione non superiore a 20.000 abitanti e geograficamente localizzato in una regione del Sud Italia, Abruzzo, Molise o nelle isole³⁶; occorre altresì che i beneficiari non siano stati fiscalmente residenti in Italia per almeno cinque periodi di imposta precedenti al primo periodo di efficacia del regime.

L'opzione è valida per i nove periodi d'imposta successivi a quello in cui la misura acquista efficacia³⁷, a condizione che lo Stato di provenienza del beneficiario sia incluso tra quelli con i quali vige un accordo di cooperazione amministrativa³⁸. Diversamente dal bonus Sud, la cui fruizione è condizionata ad apposita richiesta all'Agenzia, l'opzione per il regime sostitutivo in parola può essere esercitata direttamente in dichiarazione, purché sia relativa al periodo d'imposta in cui è trasferita la residenza fiscale³⁹. Occorre però che i beneficiari indichino la [giurisdizione](#) o le giurisdizioni in cui hanno avuto l'ultima residenza fiscale prima dell'esercizio di validità dell'opzione⁴⁰. Coloro che optano per il regime dei pensionati devono versare l'imposta sostitutiva del 7% entro il termine per il versamento del saldo

³³ Legge 30 dicembre 2018, n. 145.

³⁴ Costituiscono reddito di lavoro dipendente le pensioni di ogni genere e gli assegni ad esse equiparate. Cfr. Circolare n. 1/R.T. (prot. n. 50550) del 15 dicembre 1973. La norma in commento non prevede alcun rinvio alla legislazione dello Stato estero ai fini della definizione di pensione.

³⁵ I redditi di fonte estera devono individuarsi sulla base dell'art. 23, TUIR, richiamato dall'art. 165, comma 2. La misura in parola sembra ispirarsi al regime NHR (*Not Habitual Resident*), introdotto in Portogallo nel 2009, ai sensi del quale le entrate provenienti da una fonte straniera sono esenti dalla tassazione per dieci anni consecutivi. Ciò significa che gli espatriati italiani possono potenzialmente ricevere redditi da locazione, plusvalenze su immobili, interessi, dividendi e reddito da lavoro (non portoghese) assolutamente esentasse. Se il residente non abituale svolge una professione scientifica, artistica o tecnica "ad alto valore aggiunto" sul territorio portoghese beneficia di una *flat tax* con aliquota al 20%. L'agevolazione portoghese sembra destinata a subire un arresto: un emendamento della legge finanziaria 2020, proposta dal governo di Antonio Costa, prevede un'imposta sul reddito annuo dei NHR con aliquota pari al 10%. Sebbene pare che la modifica proposta non sarà dotata di efficacia retroattiva, è evidente che il regime applicativo subirà una forte contrazione.

³⁶ Art. 24-*ter*, comma 1, TUIR. Al fine della realizzazione e della verifica di tale condizione sembra che l'elemento dirimente sia costituito dall'iscrizione all'ANPR dei Comuni di cui all'art. 24-*ter*, TUIR.

³⁷ Art. 24-*ter*, comma 4, TUIR.

³⁸ Art. 24-*ter*, comma 2, TUIR.

³⁹ Art. 24-*ter*, comma 5, TUIR.

⁴⁰ Art. 24-*ter*, comma 3, TUIR.

dell'IRPEF e in un'unica soluzione⁴¹; va da sé che i redditi di fonte italiana, diversi da quelli di pensione erogati da fonte estera, saranno soggetti al regime ordinario IRPEF.

2.4: il rientro dei cervelli

La quarta e ultima misura agevolativa oggetto della presente analisi, introdotta con il c.d. decreto crescita, si rivolge a un *target* profondamente differente: ai lavoratori che trasferiscano al Sud la propria residenza è concessa una deduzione dall'imponibile ai fini IRPEF pari al 90% dei redditi di lavoro autonomo, di lavoro dipendente e assimilati⁴². Diversamente dalla misura precedentemente analizzata, i cui destinatari sono titolari di redditi da pensione, l'agevolazione in oggetto si rivolge a persone inserite nel mercato del lavoro, idonee a contribuire attivamente alla crescita del Paese. La percentuale del 90% costituisce un rafforzamento di una misura generalmente rivolta ai lavoratori trasferiti in Italia, ai quali è riconosciuta un'esenzione pari al 70%.

Ai fini della fruizione dell'agevolazione, occorre che il beneficiario sia stato fiscalmente residente all'estero nei due periodi d'imposta precedenti al trasferimento (in un Paese che abbia stipulato con l'Italia una convenzione contro la doppia imposizione), che si impegni a risiedere nelle zone predette per almeno due anni e che l'attività lavorativa sia prestata prevalentemente in Italia⁴³. Pertanto, la deduzione è applicabile ai soli redditi prodotti sul territorio dello Stato. L'agevolazione ha una durata prefissata di cinque anni a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto⁴⁴, ed è applicabile anche a chi avvia un'attività d'impresa a partire dal periodo d'imposta 2020⁴⁵.

L'elevata soglia di esenzione e l'assenza di adempimenti burocratici connessi all'attivazione rendono entrambe le misure particolarmente convenienti per coloro che ne beneficiano.

Considerate le osservazioni formulate in apertura, sembra potersi ritenere che le misure analizzate rispondano in modo puntuale all'emergenza dell'emorragia di risorse che da tempo affligge il Sud Italia: due delle agevolazioni considerate, infatti, si rivolgono alle imprese, ossia a soggetti giuridici la cui funzione è creare lavoro e realizzare investimenti; le altre due sono specificamente indirizzate a persone fisiche (lavoratori e pensionati) idonee ad attivare flussi economici localizzati sul territorio, con evidenti effetti positivi sul PIL. Non sembra superfluo aggiungere che le agevolazioni trattate si pongono in controtendenza rispetto ad altre misure economiche di recente introduzione, quali, ad esempio, il reddito di cittadinanza: pur essendo finalizzato al perseguimento del medesimo obiettivo - la risposta

⁴¹ Art. 24-ter, comma 6, TUIR.

⁴² Art. 5 comma 1 lett. d) d.l. 30 aprile 2019, n. 34.

⁴³ Art. 5, comma 1, lett. a) e b), d.l. 30 aprile 2019, n. 34.

⁴⁴ Art. 5, comma 2, d.l. 30 aprile 2019, n. 34.

⁴⁵ Art. 5, comma 1, lett. b), d.l. 30 aprile 2019, n. 34.

all'emergenza povertà –, ed essendo stato attuato prevalentemente nelle regioni meridionali, il reddito di cittadinanza è ispirato a una logica puramente assistenziale, e si è sostanziato in un finanziamento che non ha dato gli esiti sperati⁴⁶.

Tuttavia, le contraddittorietà legate alla tassazione del bonus Sud, e le osservazioni sulla concreta efficacia di misure agevolative difficilmente fruibili in una realtà tecnologicamente arretrata, inducono a sospendere il giudizio finale sulle misure considerate.

3. La classificazione delle agevolazioni fiscali a carattere regionale, tra *tax expenditures* e erosione della base imponibile

Alla luce dell'eterogeneità delle agevolazioni oggetto della presente analisi, è ragionevole domandarsi se sia possibile ricondurle a una disciplina unitaria, e se il peso di tali interventi sul bilancio pubblico sia quantificabile e supportabile.

Come è noto, ormai da molto tempo il nostro Paese introduce misure agevolative all'interno dell'ordinamento tributario, assecondando una tendenza che è sfuggita a qualunque tipo di controllo fino alla riforma del 1971, quando ha avuto luogo il primo tentativo di monitoraggio delle agevolazioni fiscali⁴⁷.

Dopo un iniziale insuccesso, l'operazione è stata ripetuta⁴⁸, sino ad arrivare ai due esercizi di ricognizione degli aiuti fiscali, risalenti, rispettivamente, al 2011⁴⁹ e al 2012⁵⁰, che hanno rivelato la vigenza in Italia di

⁴⁶ Secondo la Nota di aggiornamento del DEF del 10 ottobre 2019, “dai dati dell'indagine sulle forze di lavoro non emerge ancora pienamente l'incremento del tasso di partecipazione che sarebbe dovuto scaturire dall'adesione al reddito di cittadinanza (RdC) e dal conseguente patto per il lavoro”.

⁴⁷ Cfr. l. 9 ottobre 1971, n. 825, art. 9, contenente una delega al Governo per un intervento di riordino della “materia delle esenzioni, delle agevolazioni e dei regimi sostitutivi aventi carattere agevolativo”. Sul punto, N. D'AMATI, *A agevolazioni ed esenzioni tributarie (Voce)*, in *Noviss. Dig. It., App.*, 1980, pagg. 153 e ss., sottolinea il tenore letterale della norma menzionata: si stabiliva infatti che “la materia delle esenzioni, delle agevolazioni e dei regimi sostitutivi aventi carattere agevolativo sarà regolata in base al criterio generale di limitare nella maggior possibile misura le deroghe ai principi di generalità e progressività dell'imposizione”.

⁴⁸ L'art. 42 del d.P.R. 601/73 ha statuito l'abrogazione delle disposizioni concernenti esenzioni, agevolazioni tributarie e regimi fiscali sostitutivi, diverse da quelle previste dallo stesso provvedimento o da altri decreti emanati in base alla delega per la riforma tributaria (legge n. 825 del 1971); l'art. 17 della legge n. 408 del 1990 ha delegato il Governo a rivedere e modificare tutte le disposizioni di legge in materia di “esenzioni, di agevolazioni tributarie e di regimi sostitutivi aventi carattere agevolativo, ivi comprese le disposizioni recanti agevolazioni o regimi agevolativi riconducibili a caratteristiche strutturali dei tributi che costituiscono comunque deroga ai principi di generalità, di uniformità e di progressività della imposizione; l'art. 21, comma 11, lett. a) della legge n. 196 del 2009 (nel testo previgente al decreto legislativo n. 160/2015) ha indicato la nota integrativa dello stato di previsione dell'entrata come la sede in cui specificare gli effetti delle disposizioni vigenti recanti esenzioni o riduzioni del prelievo obbligatorio. La nota deve illustrare le misure introdotte nell'anno, la natura delle agevolazioni, i soggetti e le categorie dei beneficiari e gli obiettivi perseguiti.

⁴⁹ Cfr. Tabella 1 allegata allo stato di previsione dell'entrata del bilancio dello Stato per il 2011, contenente le “disposizioni normative vigenti recanti esenzioni o riduzioni del prelievo obbligatorio”, che conta 242 voci; secondo un diverso elenco, pubblicato il 21 novembre 2011 dal gruppo di lavoro sull'erosione fiscale (c.d. Commissione Ceriani) costituito nel novembre 2010, che tiene in considerazione tributi sia statali che locali, il numero delle agevolazioni vigenti in quell'anno saliva fino a 720.

⁵⁰ Cfr. elenco allegato al bilancio dello Stato per il 2012, redatto secondo i medesimi criteri del primo elenco del 2011, che stima il numero di agevolazioni vigenti in Italia in 260 voci. Con il D. Lgs. 24 settembre 2015, n. 160, art. 1 (in

720 istituti agevolativi nel complesso, per un costo totale di 253 miliardi di euro. Come si anticipava, all'interno di una così vasta congerie di misure, generalmente denominate "agevolazione", è possibile distinguere diverse forme di sostegno economico che il legislatore tributario introduce per funzioni di tipo promozionale (cfr., ad es., detrazioni per carichi di famiglia *ex art. 12, TUIR*, deduzioni per piccole-medie imprese che effettuano investimenti ambientali, *ex art. 6, comma 13, l. 388/2000*) ovvero per intervenire su una situazione economicamente squilibrata (come avviene nel caso degli aiuti al Sud). In tali circostanze l'imposizione fiscale non riflette la reale capacità contributiva del beneficiario dell'agevolazione, che usufruendone realizza un risparmio fiscale incoerente con la propria forza economica; il vantaggio, però è solo apparentemente indebito, poiché frutto del bilanciamento – ispirato a criteri di ragionevolezza⁵¹ - tra l'art. 53, Cost. e l'interesse costituzionalmente tutelato che di volta in volta entra in gioco⁵². Secondo autorevole dottrina, il minimo comun denominatore tra le misure

attuazione dell'art. 4, l. 11 marzo 2014, n. 23), viene istituito il monitoraggio annuale delle spese fiscali: in particolare il terzo comma, lettera b) prevede che all'art. 21 della l. 31 dicembre 2009, n. 196 (Legge di contabilità e finanza pubblica), dopo il comma 11, sia inserito il seguente comma 11-*bis*: "allo stato di previsione dell'entrata è allegato un rapporto annuale sulle spese fiscali, che elenca qualunque forma di esenzione, esclusione, riduzione dell'imponibile o dell'imposta ovvero regime di favore, derivante da disposizioni normative vigenti, con separata indicazione di quelle introdotte nell'anno precedente e nei primi sei mesi dell'anno in corso. Ciascuna misura è accompagnata dalla sua descrizione e dall'individuazione della tipologia dei beneficiari e, ove possibile, dalla quantificazione degli effetti finanziari e del numero dei beneficiari. Le misure sono raggruppate in categorie omogenee, contrassegnate da un codice che ne caratterizza la natura e le finalità. Il rapporto individua le spese fiscali e ne valuta gli effetti finanziari prendendo a riferimento modelli economici standard di tassazione, rispetto ai quali considera anche le spese fiscali negative. Ove possibile e, comunque, per le spese fiscali per le quali sono trascorsi cinque anni dalla entrata in vigore, il rapporto effettua confronti tra le spese fiscali e i programmi di spesa destinati alle medesime finalità e analizza gli effetti microeconomici delle singole spese fiscali, comprese le ricadute sul contesto sociale". Il quarto comma del medesimo articolo dispone, inoltre, che per la redazione di tale rapporto annuale sulle spese fiscali "il Governo si avvale di una Commissione istituita con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze". Tale Commissione (c.d. Marè) è stata istituita con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze il 28 aprile 2016 e ha provveduto a redigere il "Primo Rapporto annuale sulle spese fiscali (2016)", allegato allo Stato di Previsione dell'Entrata del Bilancio dello Stato per l'anno finanziario 2017 e bilancio pluriennale per il triennio 2017-2019. Il D. Lgs. n. 160/2015, comma 1, prevede, infine, che la Nota di aggiornamento del DEF sia corredata da "un rapporto programmatico nel quale sono indicati gli interventi volti a ridurre, eliminare o riformare le spese fiscali in tutto o in parte ingiustificate o superate alla luce delle mutate esigenze sociali o economiche ovvero che si sovrappongono a programmi di spesa aventi le stesse finalità, che il Governo intende attuare con la manovra di finanza pubblica. Nell'indicazione degli interventi di cui al precedente periodo resta ferma la priorità della tutela dei redditi di lavoro dipendente e autonomo, dei redditi di imprese minori e dei redditi di pensione, della famiglia, della salute, delle persone economicamente o socialmente svantaggiate, del patrimonio artistico e culturale, della ricerca e dell'istruzione, nonché dell'ambiente e dell'innovazione tecnologica. 4 Le spese fiscali per le quali sono trascorsi cinque anni dalla entrata in vigore sono oggetto di specifiche proposte di eliminazione, riduzione, modifica o conferma".

⁵¹ Cfr. sul punto F. MOSCHETTI, *Profili critici in tema di potestà d'imposizione*, in *Opere minori di diritto tributario*, II, Milano, 1982, pag. 31; E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1999, pag. 21. Secondo M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni*, *op. cit.*, pag. 421, "è affermazione comune che l'ingresso di aspetti extrafiscali nella normativa tributaria vera e propria trovi legittimazione in forza (e solo a condizione) della derivazione da principi costituzionali equiordinati a quello di capacità contributiva di cui all'art. 53".

⁵² Sulla necessità che il principio costituzionale tutelato attraverso l'applicazione dell'agevolazione debba essere prevalente rispetto all'art. 53, Cost., e sugli altri parametri di legittimità delle agevolazioni fiscali, si veda F. MOSCHETTI, *Agevolazioni fiscali – II, Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*, in *D. disc. Priv.*, sez. comm. I, Torino, 1987, pagg. 74 e ss.; Id., *Profili generali*, in F. MOSCHETTI (a cura di), *La capacità contributiva*, Padova, 1993,

rientranti nell'ampissimo ed eterogeneo catalogo di agevolazioni vigenti in Italia sarebbe costituito dall'elemento "funzionale": nella maggior parte dei casi, tali forme di alleggerimento della tassazione celerebbero "sostanziali surrogati di finanziamenti pubblici diretti; ovvero anche spese pubbliche implicite, o mediante imposte, o spese fiscali"⁵³. Sebbene rispondenti anch'esse a criteri extrafiscali, tali misure trovano la loro legittimazione nel sistema tributario nelle scelte effettuate dal legislatore. In altre parole, le misure agevolative tributarie altro non sarebbero che "spese mascherate"⁵⁴, diverse nella forma ma eguali, sotto il profilo degli effetti, ai finanziamenti pubblici diretti; è evidente che così configurati questi peculiari esempi di *tax expenditures*⁵⁵ incidano non poco sul bilancio dello Stato, al punto che attenta dottrina suggerisce che siano regolarmente individuate e quantificate in un apposito bilancio della spesa fiscale⁵⁶.

Occorre però distinguere le misure che costituiscono vere e proprie spese fiscali da altre, diverse e più correttamente riconducibili a fattispecie di erosione della base imponibile. A tale scopo, si ricorda che si è in presenza di spese fiscali laddove il soddisfacimento di interessi di varia natura, che richiede l'utilizzo

pag. 43; M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni*, in *Rass. Trib.*, 2/2002, pagg. 425 e ss. Sull'uso extrafiscale del prelievo e delle agevolazioni tributarie vedi P. SELICATO, *La tassazione ambientale*, *op. cit.*, pag. 274; E. DE MITA, *Il principio di capacità contributiva*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 1987, pag. 44.; S. LA ROSA, *Esenzioni ed agevolazioni tributarie*, in *Enc. Giur.*, vol. XIII, Roma, 1989, pag. 3; M. CEDRO, *La fiscalità di vantaggio nella prospettiva del diritto dell'Unione europea*, Milano, 2015, pagg. 18 e ss.

⁵³ Così, S. LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, in A. AMATUCCI (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, I, Torino, 1994, pag. 410. Si veda sul punto, S. LA ROSA, *Eguaglianza tributaria e esenzioni fiscali*, Milano, 1968; M. INGROSSO, *Il credito d'imposta*, Milano, 1984, pagg. 81 e ss.: "le esenzioni ed agevolazioni fiscali sono finanziamenti indiretti, virtuali ed implicite. Indiretti, in quanto attuati attraverso il diritto tributario, senza una specifica ingerenza o controllo in via preventiva da parte dello Stato o di altri enti pubblici minori... Virtuali, perché vanno considerati come corrispondenti alle erogazioni pecuniarie storiche realizzate colla manovra della spesa pubblica. Implicito, dal momento che rappresentano un costo, dato dal mancato prelievo, che non viene registrato nel bilancio dello Stato".

⁵⁴ In questi termini, F. FICHERA, *Agevolazioni fiscali, bilancio delle tax expenditures e politica tributaria: il caso italiano*, in *Rass. Trib.*, 4/2012, pag. 970. Contrariamente a tale impostazione, lo stesso Autore, in *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992, pagg. 32 e ss., rileva che le agevolazioni sarebbero caratterizzate a) dal carattere derogatorio, b) dal produrre effetti favorevoli per talune fattispecie, c) dalla dipendenza da un principio proprio in funzione promozionale.

⁵⁵ Secondo la definizione OCSE, "tax expenditures can be used as instrument of government policy and may often be substitutes for direct expenditures" (cfr. D.-J. KRAAN, *Off budget and tax expenditures*, in *OECD Journal on Budgeting*, v. IV, n. 1, 130).

⁵⁶ Tale esigenza è stata recepita nel D. Lgs. 160/2015, che ha introdotto una procedura di monitoraggio delle spese fiscali basata su a) il rapporto annuale delle spese fiscali, affidato ad una Commissione sulle *tax expenditures* e allegato allo stato di previsione dell'entrata della legge di bilancio, che elenca qualunque forma di esenzione, esclusione, riduzione dell'imponibile o dell'imposta ovvero regime di favore, derivante da disposizioni normative vigenti, con separata indicazione di quelle introdotte nell'anno precedente e nei primi sei mesi dell'anno in corso, e b) il rapporto programmatico, allegato alla Nota di aggiornamento del DEF, che indica gli interventi volti a ridurre, eliminare o riformare le spese fiscali in tutto o in parte ingiustificate o superate alla luce delle mutate esigenze sociali o economiche ovvero che si sovrappongono a programmi di spesa aventi le stesse finalità, che il Governo intende attuare con la manovra di finanza pubblica. Secondo il Rapporto 2016 della Commissione, in Italia le agevolazioni equiparabili a spese fiscali sono 610: 468 misure relative a tributi erariali e 166 relative a tributi locali. Tra queste misure, 24 sono arrivate a scadenza nel 2016, mentre 43 nuove spese fiscali erariali sono state introdotte tra il 1° gennaio 2015 e il 30 giugno 2016. Sommando gli effetti finanziari delle varie misure individuate nel Rapporto, si registra un minor gettito per l'erario di 54.526 milioni di euro per l'anno 2017. L'importo sale a 76,5 miliardi considerando le agevolazioni per i tributi locali.

delle risorse finanziarie, avviene per effetto della concessione di un vantaggio tributario⁵⁷. In questo senso, sono stati ritenuti indici rivelatori di un fenomeno di spesa fiscale l’inserimento dell’agevolazione nell’ambito di un complesso organico di misure ispirate a un’esigenza comune e involgenti tributi diversi⁵⁸, ovvero l’esistenza di limiti temporali o territoriali di efficacia estranei all’ordinaria disciplina del tributo. Al contrario, si è in presenza di una fattispecie erosiva della base imponibile quando il vantaggio tributario discende da scelte normative interne alla modalità di attuazione del riparto della spesa pubblica⁵⁹. I principali sintomi normativi dell’erosione fiscale sono stati individuati nell’afferenza delle misure a un singolo tributo⁶⁰ e nell’insussistenza di limitazioni temporali o territoriali di efficacia.

È agevole, a questo punto, ricondurre le misure agevolative per il Sud descritte in premessa nell’area delle “spese fiscali” vere e proprie: il bonus Sud e le altre agevolazioni oggetto della presente analisi, palesemente ispirate allo scopo di appianare il divario socioeconomico che caratterizza le diverse latitudini del Paese, interessano IRPEF, IRES e IRAP, e sono oggetto di un’applicazione localizzata secondo un criterio strettamente geografico. Peraltro, che si tratti di erosione della base imponibile ovvero di *tax expenditures*, le agevolazioni fiscali rimangono uno strumento diffusissimo, al quale spesso si ricorre per fini puramente elettorali. L’elevatissimo numero di misure agevolative attualmente vigenti è suscettibile di nuocere al sistema fiscale nel complesso sotto svariati profili: in primo luogo, esiste il serio rischio di una sovrapposizione di misure che lederebbe l’interesse fiscale alla percezione di un gettito adeguato, e inciderebbe negativamente sui caratteri di equità ed efficienza del sistema⁶¹; in secondo luogo, il numero di agevolazioni attualmente vigenti è tale da disorientare sia comuni cittadini che operatori del settore, e conseguentemente rischia di compromettere l’esercizio del diritto. Infine, deve tenersi presente il costo della spesa fiscale connessa alle agevolazioni trattate: se si considera che alle soglie di deducibilità e al valore dei crediti d’imposta vanno sommati i costi degli accertamenti e dei controlli burocratici connessi alla concessione delle dette agevolazioni, il prezzo pagato dallo Stato si rivela tutt’altro che irrisorio.

⁵⁷ Cfr. S. LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, *op. cit.*, pag. 414.

⁵⁸ Come osserva S. LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, *ult. op. cit.*, pag. 415, un esempio tipico è costituito dagli sgravi e dalle sospensioni degli oneri tributari generalmente concessi in presenza di calamità naturali o situazioni di emergenza sanitaria.

⁵⁹ Cfr. S. LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, *ult. op. cit.*, pag. 414.

⁶⁰ Autorevole dottrina classifica tra le fattispecie erosive della base imponibile il complesso di esenzioni e riduzioni dell’INVIM di cui all’art. 25, d. P.R. 643/1972, e il regime speciale IVA per l’agricoltura, d.P.R. 633/1972, poiché “misure che benché certamente di favore, ed in larga misura dettate da esigenze oggettivamente extrafiscali, non possono considerarsi surrogatorie di corrispondenti spese pubbliche”; così, S. LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, *ult. op. cit.*, pag. 415.

⁶¹ Cfr. P. BOSI – M.C. GUERRA, *I tributi nell’economia italiana*, Bologna, 2019, pag. 34; V. VISCO, *Promemoria per una riforma fiscale (A Briefing for a Tax system reform)*, in <https://www.nens.it/archivio/dossier/promemoria-una-riforma-fiscale-briefing-tax-system-reform>, 2019; M. CEDRO, *La fiscalità di vantaggio nella prospettiva del diritto dell’Unione europea*, *op. cit.*, pag. 31.

4. Il regionalismo differenziato e la *fiscal responsibility at the margin*

Alla luce di quanto sinora è emerso circa le ricadute delle misure agevolative fiscali, in termini di spese a carico dello Stato e di aggravamento di un sistema di per sé già caotico, sorge spontaneo chiedersi se esistano altre strade percorribili. In quest'ottica, è opportuno soffermarsi brevemente sulla disciplina dell'autonomia finanziaria regionale, così come modificata dalla riforma del Titolo V della Costituzione attuata con l. cost. n. 3 del 18 ottobre 2001.

Gli effetti della riforma maggiormente incisivi sugli equilibri costituzionali sono noti: il rovesciamento del sistema di attribuzione delle competenze legislative tra Stato e Regioni ha condotto al rafforzamento dei poteri e delle funzioni⁶² di queste ultime - sebbene successivamente compresse ad opera della giurisprudenza costituzionale -. Le modifiche hanno riguardato l'art. 119, Cost., la cui impostazione originaria ha subito una radicale rivisitazione. Nella sua precedente formulazione, la norma conteneva un espresso riferimento alla valorizzazione del Mezzogiorno e delle isole, prevedendo a tal fine l'assegnazione con legge statale di contributi speciali a singole Regioni⁶³; la riforma del 2001 ha espunto la menzione del Sud Italia⁶⁴, e ha assegnato alle Regioni e agli enti territoriali minori "autonomia finanziaria di entrata e di spesa" (comma 1) e "risorse autonome", ossia "tributi ed entrate propri (...), compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio" (comma 2). Lo scopo dichiarato di tali misure risiede nel consentire agli enti locali di "finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite" (comma 4), e, dunque, di assicurare l'esercizio delle loro funzioni in condizioni di "sostanziale autosufficienza economico-finanziaria"⁶⁵. Come è noto, nel contesto *post* 2001 l'autonomia finanziaria regionale coesiste con meccanismi perequativi finalizzati a garantire ai residenti in diverse Regioni eguali

⁶² In questo senso, è significativo che la riforma abbia rovesciato il tradizionale criterio di ripartizione delle competenze legislative tra Stato e Regioni, prevedendo un elenco tassativo di materie riservate alla potestà esclusiva dello Stato (art. 117, comma 2), un secondo elenco, anch'esso tassativo, di materie ricondotte alla competenza concorrente di entrambi (art. 117, comma 3), e un'ampia area di competenza regionale di natura residuale che si estende a tutte le materie diverse da quelle elencate *ex* art. 117, comma 2, lettere a)-s), Cost..

⁶³ Nella sua formulazione originaria, la norma stabiliva che "le Regioni hanno autonomia finanziaria, nelle forme e nei limiti stabiliti da leggi della Repubblica, che le coordinano con la finanza dello Stato, delle Province e dei Comuni. Alle Regioni sono attribuiti tributi propri e quote erariali, in relazione ai bisogni delle Regioni per le spese necessarie ad adempiere le loro funzioni normali. Per provvedere a scopi determinati lo Stato assegna per legge a singole Regioni contributi speciali (...) particolarmente per valorizzare il Mezzogiorno e le Isole". L'elisione di tale riferimento è stato oggetto di numerose critiche: "la questione meridionale (...) non si risolve eliminandola dalla Costituzione e non considerandola più un problema, mentre proprio negli Stati federali, più ancora che in quelli accentrati, l'attuazione dei valori di solidarietà e unità nazionale è affidata all'impegno di risorse comuni a sostegno dello sviluppo delle Regioni in ritardo o in crisi"; così, D. DE GRAZIA, *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali nel nuovo Titolo V della Costituzione*, in *Istituzioni del Federalismo*, 2/2002, pag. 284; cfr. anche T. E. FROSINI, *Quale federalismo senza il Mezzogiorno?*, in *Forum dei quaderni costituzionali*, 2002.

⁶⁴ È stato puntualizzato che "l'infelice venir meno del riferimento al Mezzogiorno (...) non fa venir meno l'obbligo di coesione territoriale"; così, A. PATRONI GRIFFI, *Regionalismo differenziato e uso congiunturale delle autonomie*, *op. cit.*, pag. 34.

⁶⁵ R. DI MARIA – C. NAPOLI – A. PERTICI, *Diritto delle autonomie locali*, Torino, 2019, pag. 210.

condizioni di accesso ai servizi pubblici; ove così non fosse, si configurerebbe un nesso di dipendenza tra la qualità delle amministrazioni locali e la capacità delle Regioni di sostenerne il relativo costo, incompatibile con i valori costituzionali di eguaglianza e solidarietà *ex artt. 2, 3 e 53, Cost.*⁶⁶. I disallineamenti riscontrati tra Regioni vanno, dunque, corretti, ricorrendo - in primo luogo - alla determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale, in base alla lett. m) dell'art. 117, comma 2, Cost.; sono altresì previste l'istituzione di un fondo perequativo per i territori con minore capacità fiscale per abitante, "senza vincoli di destinazione" (art. 119, comma 3, Cost.)⁶⁷, e l'introduzione di risorse aggiuntive e interventi speciali, "per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale" (art. 119, comma 6)⁶⁸.

Il legislatore costituzionale è intervenuto, altresì, sull'art. 116, comma 3, Cost.: la disposizione, nel consentire l'attivazione di "ulteriori forme e condizioni particolari di autonomia" alle Regioni ordinarie che ne facciano richiesta, ha introdotto nell'ordinamento il regionalismo c.d. differenziato, che valorizza le autonomie degli enti locali⁶⁹ nel rispetto dell'unitarietà della Repubblica⁷⁰.

⁶⁶Secondo A. PATRONI GRIFFI, *Regionalismo differenziato e uso congiunturale delle autonomie*, *op. cit.*, pag. 34, "calcolare le risorse da riconoscere alle Regioni in base al gettito dei tributi maturati sul territorio regionale, o con qualunque altra formula equivalente nella sua portata normativa nelle bozze di intese, significherebbe, nella sostanza, favorire i territori con maggiore capacità fiscale e porre così le basi per un incostituzionale effetto 'Robin Hood' alla rovescia, cioè l'esatto contrario di quanto voluto in Costituzione".

⁶⁷ G. G. CARBONI, *Federalismo fiscale comparato*, Napoli, 2013, pag. 189; C. TUBERTINI, *Le risorse finanziarie come strumento di unitarietà*, in *www.astrid.online.it*, 24 ottobre 2011.

⁶⁸ Come osserva A. PATRONI GRIFFI, *Regionalismo differenziato e coesione territoriale*, *op. cit.*, pag. 17, le misure menzionate costituiscono "presupposti costituzionali del regionalismo differenziato". A. MORELLI, *Regionalismo differenziato e autonomia speciale: un quadro complesso*, in C. BERTOLINO – A. MORELLI – G. SOBRINO (a cura di), *op. cit.*, pag. 608, fa espresso riferimento alla *ratio* dell'introduzione dei detti strumenti perequativi, ritenuti "utili a compensare gli effetti negativi che, sul piano della distribuzione delle risorse, potrebbero scaturire da una differenziazione regionale esasperata".

⁶⁹ G. PETRILLO, nel corso della sua audizione avvenuta il 20 giugno 2019 dinanzi alla Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale, precisa che "Detta autonomia, sebbene formalmente riconosciuta a tutti gli Enti territoriali in misura eguale, sul piano dell'effettività risulta differenziata in quanto l'art. 23, Cost. prevede che la potestà impositiva possa essere esercitata solo in base alla legge. Da tanto deriva che le Regioni (*ex art. 117, Cost.*) sono gli unici Enti territoriali in grado di imporre autonomamente dei tributi mentre la potestà impositiva delle altre istituzioni territoriali deve necessariamente estrinsecarsi su base regolamentare all'interno di leggi regionali o statali".

⁷⁰ L'art. 116, comma 3, è stato definito "mal scritto" (A. PATRONI GRIFFI, *Regionalismo differenziato e uso congiunturale delle autonomie*, in *Diritto Pubblico Europeo Rassegna online*, n. speciale 2/2019, pag. 31; B. CARAVITA, *La Costituzione dopo la riforma del titolo V*, Torino, 2002; C. PELLEGRINO, *Autonomia regionale differenziata per politiche specifiche: l'energia e la Regione Basilicata*, in C. BERTOLINO – A. MORELLI – G. SOBRINO (a cura di), *Regionalismo differenziato e specialità regionale: problemi e prospettive*, Torino, 2020, pag. 549. Secondo A. MORRONE, *Il regionalismo differenziato. Commento all'art. 116, comma 3 della Costituzione*, in *Federalismo fiscale*, n. 1/2007, pag. 139, la "cattiva reputazione" della norma discende dall'essere stata "la disposizione della riforma meno studiata, e soprattutto, meno valorizzata in sede di attuazione costituzionale". Indipendentemente da giudizi di merito sull'art. 116, comma 3, resta fermo che il meccanismo di regionalismo asimmetrico introdotto con la riforma del 2001 "segna un elemento di potenziale allontanamento dal modello regionale, solidale e cooperativo, delineato in Costituzione", che "non dovrebbe mai potersi tradurre nella surrettizia introduzione in Costituzione di un modello competitivo di regionalismo, che in ragione della domanda di nuove funzioni e materie si traduca poi nella sottrazione di risorse ai territori più deboli" (così, A. PATRONI GRIFFI,

Le prime richieste di condizioni particolari per l'autonomia, provenienti dalla Lombardia, dal Veneto e dall'Emilia-Romagna⁷¹, sembrano aver intrapreso la direzione opposta a quella delle esigenze costituzionali menzionate: lo scopo dichiaratamente perseguito dalle dette Regioni, che delimitano l'area del nostro Paese in cui il reddito *pro capite* è più elevato⁷², consiste nel trattenere la maggior parte del residuo fiscale riferito ai rispettivi territori⁷³. In sostanza, secondo certa dottrina, sembra essersi incardinato un processo di “secessione dei ricchi”⁷⁴ che rende più concreto che mai il rischio dell'alterazione della perequazione. Non è chiaro, infatti, se i Comuni delle Regioni differenziate parteciperebbero alla perequazione prevista fra i Comuni delle Regioni a statuto ordinario, né è stata presa in considerazione la necessità di distinguere il particolare tipo di finanziamento e di perequazione che deve essere riconosciuto ai Comuni delle Regioni differenziate - in ragione del loro coinvolgimento nelle

Regionalismo differenziato e uso congiunturale delle autonomie, op. cit., pag. 30). Cfr., sul punto, anche A. PATRONI GRIFFI, *Regionalismo differenziato e coesione territoriale*, in *Regionalismo differenziato: un percorso difficile. Atti del convegno “Regionalismo differenziato: opportunità e criticità”*, Milano, 8 ottobre 2019, pag. 17; A. PIRAINO, *Ancora su regionalismo differenziato: ruolo del parlamento ed unità e indivisibilità della Repubblica*, in *federalismi.it*, n. 8/2019, pag. 2.

⁷¹ Le Regioni Lombardia e Veneto hanno svolto il 22 ottobre 2017, con esito positivo, due referendum consultivi sull'attribuzione di ulteriori forme e condizioni particolari di autonomia. La Regione Emilia-Romagna si è invece attivata, su impulso del Presidente della Regione, con l'approvazione da parte dell'Assemblea regionale, il 3 ottobre 2017, di una risoluzione per l'avvio del procedimento finalizzato alla sottoscrizione dell'intesa con il Governo richiesta dall'articolo 116, terzo comma, della Costituzione. Sulla vicenda, cfr. A. MORRONE, *In controtendenza. Note sull'ammissibilità del referendum elettorale per i collegi uninominali*, in *federalismi.it*, n. 23/2019, e D. TEGA, *Venezia non è Barcellona. Una via italiana per le rivendicazioni di autonomia?*, in *Le Regioni*, n. 5-6/2015.

⁷² Nel periodo 2016-2018 il Pil pro capite si attestava sui seguenti livelli: 36,2mila euro Nord-ovest, 35,1mila Nord-est, 31,6mila Centro, 19mila Mezzogiorno (Istat 2018).

⁷³ Si riportano le dichiarazioni dell'allora Presidente della Regione Lombardia, Roberto Maroni, alla Commissione parlamentare per le questioni regionali: “Noi abbiamo parlato nella campagna elettorale referendaria del residuo fiscale, che è la differenza tra quanto i cittadini lombardi pagano di tasse e quanto ricevono complessivamente dallo Stato. È un residuo fiscale molto rilevante, perché sono 54 miliardi di euro l'anno, e abbiamo pensato di avere almeno la metà del residuo fiscale, ovvero 27 miliardi, per finanziare le nuove competenze e le nuove materie” (Commissione parlamentare per le questioni regionali, *Indagine conoscitiva sull'attuazione dell'articolo 116, terzo comma, della Costituzione, con particolare riferimento alle recenti iniziative delle regioni Lombardia, Veneto ed Emilia-Romagna. Audizione del presidente della Regione Lombardia, Roberto Maroni*, 21 dicembre 2017, Resoconto stenografico, disponibile in rete al seguente indirizzo:

http://documenti.camera.it/leg17/resoconti/commissioni/stenografici/html/23/indag/c23_Regioni/2017/12/21/in_dice_stenografico.0004.html. Tuttavia, la dottrina si esprime in senso nettamente opposto alle aspirazioni delle Regioni “secessioniste”: secondo PIPERNO, “la polemica sul residuo fiscale va definitivamente superata in quanto la redistribuzione fiscale tra i territori è inevitabile in un sistema fiscale basato sulla progressività”. S. PIPERNO, *Prospettive del regionalismo asimmetrico in Italia: profili economici e di finanza pubblica*, in *Il Piemonte delle autonomie*, n. 1/2019, pag. 8.

⁷⁴ M. C. GUERRA, *Autonomia regionale differenziata: verso una “secessione dei ricchi”?*, in *Le Regioni*, n. 2/2020, pagg. 413 e ss. G. VIESTI, *Verso la secessione dei ricchi? Autonomie regionali e unità nazionali*, Bari, 2019. Sul punto, è stato osservato che garantire il rispetto dei c.d. “presupposti costituzionali” (attuazione dei meccanismi perequativi conformi all'art. 53, Cost., previsione del fondo perequativo e determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni) nel processo di attuazione del regionalismo differenziato potrebbe scongiurare il rischio paventato dai citati Autori (cfr. A. PATRONI GRIFFI, *Regionalismo differenziato e uso congiunturale delle autonomie, op. cit.*, pagg. 33 e ss.; A. PATRONI GRIFFI, *Regionalismo differenziato e coesione territoriale, op. cit.*, pagg. 18 e ss.; G. BONERBA, *Il finanziamento delle funzioni nell'autonomia differenziata: una nuova forma di specialità?*, in C. BERTOLINO – A. MORELLI – G. SOBRINO (a cura di), *Regionalismo differenziato e specialità regionale: problemi e prospettive*, op. cit., pag. 642).

funzioni devolute, - da quello che dovrebbe derivare dalla soppressione dei trasferimenti regionali⁷⁵; è probabile, però, che l'effetto congiunto di tali elementi – l'obiettivo perseguito delle Regioni “secessioniste”, da un lato, e le lacune normative, dall'altro - si traduca in una redistribuzione delle risorse orientata in senso diametralmente opposto all'intento costituzionale, ossia dai territori più svantaggiati a quelli più ricchi. Sul punto, però, si richiama quanto dimostrato dagli studiosi di federalismo fiscale⁷⁶, secondo i quali l'autonomia finanziaria incentiva la responsabilizzazione degli enti territoriali, a fronte della tendenza inversa ad adottare politiche di bilancio scarsamente rigorose, riscontrata nelle amministrazioni territoriali che beneficiano di trasferimenti statali. Tali orientamenti, recepiti dalla dottrina tributaria, sono confluiti nella teoria della “*fiscal responsibility at the margin*”, o della responsabilità fiscale al margine⁷⁷, incardinata sul concetto che gli enti territoriali dotati del potere di procacciarsi autonomamente le risorse con cui finanziarsi sono, tendenzialmente, maggiormente responsabili nei confronti dei propri cittadini. La valutazione generalmente positiva dell'economia dei sistemi decentrati è riassunta in una eloquente definizione dell'autofinanziamento, qualificato come un “iniettore di efficienza, efficacia ed economicità”⁷⁸. Conseguentemente, non si può escludere che il regionalismo differenziato possa generare effetti benefici anche in favore delle Regioni meridionali.

Naturalmente, tale potere di autofinanziamento va esercitato entro i limiti dettati dalla Carta costituzionale: il nuovo art. 119, Cost. estende i confini dell'autonomia tributaria degli enti locali in misura maggiormente significativa rispetto alla delimitazione definita *ante* riforma, ma non interviene sulla mancanza di potestà legislativa in capo a Province, Comuni e Città metropolitane. La riserva di legge derivante dal combinato disposto degli artt. 23 e 117, comma 4, Cost. trova un limite solo nella stessa Costituzione, nei principi fondamentali fissati dallo Stato e, intrinsecamente, nel principio di contenenza, secondo il quale “è posto a carico delle Regioni, che vogliono esercitare la potestà legislativa d'imposizione, l'obbligo di previamente valutare la ‘continenza’ dell'interesse espresso dall'elemento materiale del presupposto negli interessi compresi nell'elencazione costituzionale delle competenze

⁷⁵ Come rileva M. C. GUERRA, *Autonomia regionale differenziata: verso una “secessione dei ricchi”?*, *op. cit.*, pagg. 441-442, l'articolato delle bozze di intesa del 25 febbraio 2019 non menziona tali temi, lasciando spazio a meccanismi di alterazione della perequazione.

⁷⁶ B. R. WEINGAST, *Second generation fiscal federalism; the implications of fiscal incentives*, in *Journal of urban economics*, 2009, 65; J. A. RODDEN, G. S. ESKELAND, J. LITVACK, *Fiscal decentralization and the challenge of hard budget constraints*, Cambridge, 2003. Cfr. anche S. M. RONCO, *Considerazioni in merito all'autonomia tributaria e agli spazi di equità orizzontale nel tempo del regionalismo differenziato*, in C. BERTOLINO – A. MORELLI – G. SOBRINO (a cura di), *Regionalismo differenziato e specialità regionale: problemi e prospettive*, *op. cit.*, pag. 819.

⁷⁷ R. M. BIRD, *Tax assignment revisited*, in J. G. HEAD - R. E. KREVER (a cura di), *The 21st century: a volume in memory of Richard Musgrave*, Kluwer Law International, The Netherlands, 2009. Cfr. A. VALDESALICI, *Federalismo fiscale e responsabilizzazione politico-finanziaria. Comparazione giuridica ed esercizi di misurazione del diritto*, Napoli, 2019, pagg. 24 e ss.

⁷⁸ La definizione è di A. VALDESALICI, *op. cit.*, pag. 25.

regionali”⁷⁹; peraltro, si tratta di una riserva “relativa” e non di stretto dettaglio, che non si estende fino alla determinazione analitica dei singoli elementi strutturali dei tributi locali. Pertanto, sebbene la titolarità di una “autonomia finanziaria di entrata e di spesa” (comma 1) e del conseguente potere di stabilire e applicare “tributi propri in armonia con la Costituzione” (comma 2) sia suscettibile di concedere agli enti locali un margine di discrezionalità maggiore rispetto a quello consentito dal previgente regime costituzionale⁸⁰, resta fermo che la riserva di legge di cui all’art. 23, Cost., vincola i detti enti ad esercitare tale autonomia nell’ambito della potestà legislativa regionale e per mezzo di uno strumento normativo secondario.

In sostanza, sebbene la riforma costituzionale del 2001 abbia inciso positivamente sull’assetto dei poteri degli enti territoriali minori, l’utilizzo dello strumento fiscale resta precluso dalla riserva di legge *ex art 23 Cost.*⁸¹. In secondo luogo, non va dimenticato che l’autonomia finanziaria degli enti locali è esercitabile solo “secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario”; dal momento che tali principi non sono mai stati definiti⁸², il cammino da percorrere per giungere all’affermazione dell’autonomia tributaria regionale è ancora lungo e impervio⁸³.

Orbene, tenendo presenti i detti limiti all’autosufficienza finanziaria delle Regioni, si potrebbe ipotizzare il seguente scenario: le Regioni meridionali, nell’esercizio – legittimo – della loro autonomia di entrata, istituiscono tributi di scopo il cui gettito sia destinato a finanziare incentivi agli investimenti, alle aziende e al c.d. rientro dei cervelli, ovvero introducono agevolazioni destinate ai medesimi obiettivi. Ne

⁷⁹ Così, F. GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, in *Rass. Trib.*, 2/2002, pag. 587.

⁸⁰ In questi termini, F. GALLO, *Prime osservazioni*, *op. cit.*, pag. 587. Resta fermo, ovviamente, che le Regioni non possono esercitare la potestà impositiva loro spettante “intromettendosi nell’area dei tributi erariali”, poiché in tal modo si realizzerebbe un modello di “federalismo competitivo, poco perequativo”, idoneo a generare scompensi sociali, contrario a qualunque logica perequativa e quanto mai distante dalla *ratio* costituzionale (così, F. GALLO, *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, Regioni ed Enti locali*, in *Rass. Trib.*, 6/2002, pagg. 2007 e ss.).

⁸¹ Secondo l’interpretazione della Consulta, un tributo può dirsi “proprio” quando è istituito con legge regionale, nel rispetto dei principi di coordinamento con il sistema tributario statale definiti con legge quadro, il cui presupposto d’imposta presenti un collegamento con il territorio della Regione istitutrice e che non sia comune ai tributi statali (cfr. Corte. Cost., sent. 1 aprile 2003, n. 103; *Id.*, sent. 26 gennaio 2004, n. 37; *Id.*, sent. 15 aprile 2008, n. 102).

⁸² L’unico tentativo sino ad ora esperito di dettare tali criteri, consistito nell’emanazione della legge delega 5 maggio 2009, n. 42, con la quale il Parlamento delegava il Governo ad adottare decreti legislativi necessari per attuare l’art. 119, Cost., non è andato a buon fine, in quanto il termine è scaduto prima che i detti decreti fossero adottati. I principi individuati dalla legge delega erano: (i) il divieto di doppia imposizione sul medesimo presupposto, in base al quale le Regioni non possono assoggettare a tributi propri presupposti già assoggettati ad imposte disciplinate da leggi statali; (ii) il principio di territorialità, inteso come riferibilità al territorio regionale dei tributi erariali derivati e compartecipati; (iii) il principio di contenenza, per cui l’esercizio della potestà impositiva regionale deve essere direttamente correlato (oltre che al territorio) anche alle materie rientranti nella competenza regionale; (iv) il principio di invarianza della pressione fiscale complessiva gravante sui contribuenti in relazione all’attuazione della legge delega.

⁸³ Autorevole dottrina afferma che la realizzazione di un assetto di autonomia differenziata basato sull’attuazione dell’art. 116, comma 3, Cost. sarebbe particolarmente “confacente alle esigenze di Regioni a sviluppo avanzato” (così B. CARAVITA, *Ipotesi per l’introduzione di elementi di differenziazione e di specialità nello status delle regioni ordinarie*, in *federalismi.it*, n. 23/2008). Tale opinione si riflette nell’orientamento dottrinale che reputa le agevolazioni fiscali recentemente introdotte nel nostro ordinamento “disegnate più per le imprese del Nord che per quelle del Sud”, *supra*, par. 2.2.

conseguirebbe, verosimilmente, un alleggerimento degli oneri gravanti sul bilancio dello Stato⁸⁴, la semplificazione della normativa tributaria statale, nonché una aumentata responsabilizzazione degli amministratori e dei residenti nelle Regioni che istituiscano tali misure⁸⁵. In altre parole, dal rafforzamento dei poteri degli enti locali conseguente all’attuazione del regionalismo differenziato potrebbe discendere il medesimo risultato riscontrato negli Stati federali, ossia un effetto di responsabilizzazione concretizzato in una gestione più oculata delle risorse economiche del territorio. Più specificamente, la *fiscal responsibility* contrasterebbe il prodursi di fenomeni di erosione della base imponibile, quali, ad esempio, la rilevata tendenza ad abusare di misure agevolative che si traducono in una *tax expenditure* particolarmente nociva. Sicché, il rafforzamento dei poteri degli enti substatali e l’estensione delle rispettive aree di competenza, cui la dottrina⁸⁶ guarda con favore, consentirebbe alle Regioni meridionali di introdurre misure di sostegno per la ripresa economica del Sud senza che ciò degeneri in un aumento delle agevolazioni fiscali vigenti, ma anzi riducendo la spesa fiscale.

Tuttavia, non si può non temere che le aree meridionali siano, in realtà, incapaci di generare un gettito sufficiente a coprire i costi di tale intervento. Per sopperire alla scarsità delle risorse, le Regioni potrebbero intervenire esercitando la potestà legislativa loro spettante in ambito tributario, elevando la pressione fiscale mediante l’introduzione di tributi propri; tuttavia, il costo della misura finirebbe inevitabilmente per gravare su residenti diversi dai beneficiari e, forse, meno benestanti. I tributi propri non possono deviare dai canoni di uguaglianza e di capacità contributiva costituzionalmente tutelati, che impongono l’estensione del prelievo fiscale alla generalità dei residenti sul territorio regionale; inoltre, considerato che la *ratio* ispiratrice della maggiore imposizione risiederebbe nella necessità di incentivare determinati settori ed attività (prevalentemente imprese e lavoratori autonomi non residenti), si presume che i beneficiari della misura sarebbero esclusi dall’ambito dei soggetti incisi dal prelievo. Pertanto, si genererebbe un’inaccettabile alterazione delle logiche redistributive, e si innescherebbe un circolo vizioso dagli effetti imprevedibili, ma verosimilmente indesiderabili⁸⁷.

⁸⁴ Coerente con la clausola di invarianza finanziaria contenuta nell’art. 5, comma 2, delle intese, in base alla quale “dall’applicazione delle intese non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica”.

⁸⁵ Per un’analisi approfondita sul nesso tra agevolazioni fiscali localizzate sul territorio regionale e principio di responsabilizzazione si rimanda a A. VALDESALICI, *op. cit.*, pagg. 24 e ss. Si veda anche R. PERRONE CAPANO, *L’imposizione e l’ambiente*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, vol. I, Torino, 1994, pag. 491; G. TREMONTI, *Libro bianco sulla riforma fiscale*, 1994, pag. 80.

⁸⁶ Secondo A. SPADARO, *Riflessioni sparse sul regionalismo italiano: il caso delle Regioni italiane*, in *Le Regioni*, n. 5/2017, pagg. 907 e ss., una riforma delle Regioni e degli enti locali “dovrebbe mirare proprio a valorizzare le differenze, anche fra ‘aree vaste’ del Nord e del Sud”, poiché si auspica che attraverso il rafforzamento del regionalismo differenziato “la frontiera meridionale dell’UE ritorni tra i punti qualificanti dell’Agenda europea”. Sul rafforzamento dei poteri di Regioni ed enti locali si veda anche F. GALLO, *Prime osservazioni*, *op. cit.*

⁸⁷ Sul punto, A. MORELLI, *Regionalismo differenziato e autonomia speciale: un quadro complesso*, *op. cit.*, pag. 619, osserva che “la differenziazione potrebbe costituire un’ulteriore occasione di distribuzione delle risorse penalizzante per le Regioni meridionali, con la conseguente, inevitabile accentuazione del già notevole divario socio-economico tra Nord e Sud”.

Deve escludersi sin d'ora il ricorso al fondo perequativo di cui all'art. 119, comma 3, Cost., come possibile soluzione al problema emerso. Sebbene il fine dichiarato dell'istituto risieda nella progressiva riduzione delle differenze tra i territori con diverse capacità fiscali per abitante, la sua attivazione è riservata al caso in cui la ridotta capacità fiscale dei residenti impedisca la copertura dei “fabbisogni standard” per i livelli essenziali delle prestazioni⁸⁸. Come è noto, il legislatore statale⁸⁹ non è adeguatamente intervenuto sulla definizione dei LEP⁹⁰, né sulla disciplina del fondo perequativo generale; il *vacuum* normativo che ne è derivato non lascia ben sperare sulla futura applicazione dello strumento⁹¹. Peraltro, il fondo perequativo si alimenta attraverso il gettito prodotto nelle Regioni e la compartecipazione al gettito dell'IVA. Ne consegue che il costo delle agevolazioni per il Sud Italia finirebbe per gravare sulle casse dello Stato, e che l'effetto responsabilizzante precedentemente analizzato non si produrrebbe.

Una possibile soluzione risiede nel ricorso a fonti di finanziamento diverse da quelle statali⁹². Sul punto, si ricorda che l'Unione europea è titolare di un potere di azione diretto a rafforzare la sua *coesione economica, sociale e territoriale*, specificamente finalizzato a ridurre il divario tra i livelli di sviluppo delle varie regioni ed il ritardo delle regioni meno favorite⁹³. A tale scopo, il TFUE disciplina il Fondo europeo di sviluppo regionale (FESR): si tratta di uno dei principali strumenti attraverso i quali l'Unione contribuisce alla correzione dei maggiori squilibri regionali esistenti sui territori degli Stati membri, partecipando allo

⁸⁸ Come esattamente rilevato da G. PETRILLO, Audizione avvenuta il 20 giugno 2019 dinanzi alla Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale. L'attuale formulazione della disposizione non riflette il testo originale, che prevedeva, invece, una “perequazione dei bisogni”: per far fronte ai bisogni, il D. Lgs. n. 56 del 2000 aveva previsto una distribuzione del fondo perequativo per il 40%, sulla base di un indicatore dei bisogni sanitari.

⁸⁹ Cfr. art. 117, comma 2, lett. m, Cost., che assegna la determinazione dei LEP alla competenza esclusiva dello Stato. Sul punto, si richiamano Co. Cost., sent. 26 giugno 2002, n. 282, e i contributi di G. RIVOSECCHI, *Autonomia finanziaria e regionalismo differenziato*, in C. BERTOLINO – A. MORELLI – G. SOBRINO (a cura di), *Regionalismo differenziato e specialità regionale: problemi e prospettive*, op. cit., pag. 634; nello stesso volume, si vedano anche i saggi di S. SCAGLIARINI, pag. 335, D. GIROTTO, pag. 519.

⁹⁰ Per una approfondita analisi del ruolo dei LEP nell'attuazione del regionalismo differenziato, cfr. C. BUZZACCHI, *Il sistema di finanziamento delle regioni ad autonomia differenziata nel quadro dell'art. 119 Cost.: il federalismo asimmetrico come variabile di quello simmetrico*, in *Liber amicorum per Pasquale Costanzo*, Consulta OnLine, 31 ottobre 2019; C. BUZZACCHI, *Regionalismo differenziato e finanzia: più autonomia o più risorse?*, in *Regionalismo differenziato: un percorso difficile. Atti del convegno “Regionalismo differenziato: opportunità e criticità”*, op. cit., pag. 43; nello stesso volume, A. PAPA, *Regionalismo differenziato e garanzia dei livelli essenziali delle prestazioni*, pag. 63. Sul punto, si richiamano anche i contributi di A. M. POGGI, *Gli ambiti materiali e i modelli organizzativi della differenziazione regionale*, in C. BERTOLINO – A. MORELLI – G. SOBRINO (a cura di), *Regionalismo differenziato e specialità regionale: problemi e prospettive*, op. cit., pag. 107; nello stesso volume, si vedano M. G. RODOMONTE, *Il Parlamento che c'è e il Parlamento che dovrebbe esserci: riflessioni su autonomia differenziata e ruolo delle Camere*, pag. 319; G. RIVOSECCHI, op. cit., pagg. 635-636. Infine, sul legame tra LEP e fabbisogni standard, si richiamano le osservazioni di GUERRA (“Pertanto, non è per niente chiaro quale significato possa essere attribuito alla locuzione secondo cui essi devono essere definiti ‘fatti salvi i livelli essenziali delle prestazioni’. Poiché moltissime delle funzioni di cui si chiede la attribuzione non riguardano LEP, è difficile capire il riferimento per tali funzioni a un calcolo di fabbisogni standard. Le bozze di intesa non chiariscono assolutamente questo punto, reso ancora più preoccupante dal mancato riferimento alla l. n. 42 del 2009”; M. C. GUERRA, *ult. op. cit.*, pag. 432).

⁹¹ Cfr. A. MORELLI, op. cit., pag. 608; G. RIVOSECCHI, op. cit., pag. 632; G. BONERBA, op. cit., pag. 653.

⁹² Si richiama quanto osservato nella nota 1, p. 1, a proposito dei Fondi SIE.

⁹³ Cfr. art. 174, parr. 1-2, TFUE.

sviluppo e all'adeguamento strutturale delle regioni in ritardo di sviluppo, nonché alla riconversione delle regioni industriali in declino. I dettagli relativi all'assegnazione e l'erogazione, in concreto, dei fondi del FESR sono stabiliti negli accordi di partenariato, elaborati da ciascuno Stato membro con la partecipazione delle parti sociali e regionali; manca, pertanto, una disciplina uniforme del meccanismo. Tali risorse ben potrebbero confluire nel fondo perequativo, sostituendo i trasferimenti statali; sul punto, appare particolarmente opportuna la previsione di una specifica destinazione da imprimere alle risorse erogabili, che ne previene l'uso distorto⁹⁴.

5. Conclusioni

Il divario tra Nord e Sud costituisce tuttora un problema di grande attualità, i cui effetti non si riverberano negativamente solo sul Mezzogiorno, ma sul Paese intero. Il processo di appianamento delle differenze passa necessariamente attraverso un'iniezione delle risorse che il Sud perde ogni anno, ossia giovani e lavoro. In quest'ottica, agevolazioni fiscali specificamente mirate a supportare le imprese e i lavoratori autonomi possono produrre risultati duraturi, maggiormente efficaci rispetto a erogazioni indiscriminate di denaro di cui spesso beneficiano i meno bisognosi.

Tuttavia, l'arretratezza tecnologica che caratterizza la realtà imprenditoriale del Mezzogiorno non consente alle imprese di beneficiare appieno delle misure introdotte, calibrate sulle esigenze di strutture più moderne ed avanzate. Peraltro, l'elevato numero di misure agevolative emanate nel corso degli anni ha generato un vero e proprio mostro normativo, in cui le disposizioni di legge si accavallano l'una sull'altra, con il deplorabile risultato di una crescente erosione della base imponibile gravante sul bilancio dello Stato. Si è dunque provato a immaginare che tali agevolazioni potessero essere poste a carico delle Regioni di residenza dei beneficiari, in virtù dei meccanismi attuativi del regionalismo differenziato; tuttavia, alla luce della ridotta capacità fiscale del meridione e della mancata attuazione della disciplina dei meccanismi perequativi, questa non sembra una strada percorribile.

Il silenzio del legislatore non risolve il problema della pressante emergenza della crisi economica del Sud. Pertanto, in attesa di un riordino definitivo della normativa applicabile, l'unica soluzione alle esigenze di un rilancio del Mezzogiorno appare essere l'interazione tra le agevolazioni fiscali - purché distanti da

⁹⁴ Le risorse afferenti al FESR sono state destinate a supportare numerose iniziative imprenditoriali localizzate nel Mezzogiorno. Provengono proprio dal FESR i finanziamenti del progetto NIDI (Nuove Iniziative d'impresa), bandito dalla Regione Puglia per sostenere le iniziative di autoimpiego e autoimprenditorialità da parte delle donne, dei disoccupati, dei precari, di chi sta per perdere il posto di lavoro e dei giovani che intendano avviare una nuova iniziativa imprenditoriale sul territorio. Le agevolazioni di Nidi consistono in un contributo a fondo perduto e in un prestito rimborsabile sulle spese per investimenti, finanziati a valere sul P.O. FESR 2014-2020. Le stesse risorse sono state utilizzate per finanziare il POR Calabria FESR FSE 14/20, denominato "Sostegno all'avanzamento tecnologico delle imprese attraverso il finanziamento di linee pilota e azioni di validazione precoce di prodotti e di dimostrazione su larga scala".



logiche assistenziali e specificamente indirizzate a progetti realmente capaci di supportare lo sviluppo del Sud – e il rafforzamento delle risorse di origine europea afferenti al FESR.