

Profili comparatistici in tema di finanza comunale

Gianluigi Bizioli

1. Introduzione

Il presente contributo è dedicato all'indagine comparativa dei sistemi di tassazione locale di alcuni Paesi europei. Il profilo oggettivo dell'analisi è limitato, al pari di quanto il sintagma "tassazione locale" evoca nell'ordinamento interno, ai soli tributi degli enti territoriali minori. In particolare, considerata la finalità dell'indagine, si considererà approfonditamente il solo sistema costituzionale e la disciplina positiva dei comuni, ente presente omogeneamente, almeno sotto il profilo strutturale, in tutti gli ordinamenti europei. Particolare attenzione sarà specificamente riservata alle forme di cooperazione ed associazionismo comunale.

La scelta dei Paesi da esaminare è stata effettuata considerando due parametri: l'importanza, per così dire, "politica" del Paese, nonché la rilevanza della forma di Stato, ovvero delle relazioni giuridiche centro-periferia. In questo senso, l'intenzione è di accostare, ai fini comparativi, Paesi con forme di Stato profondamente diversi: Stati federali (Germania ed Austria); Stati a forte decentramento regionale (Spagna) e Stati sostanzialmente unitari (Francia e Regno Unito). Una difficoltà non trascurabile è quella di comparare Stati a tradizione giuridica profondamente diversa: i c.d. Paesi continentali e Paesi di common law (nel caso di specie, il solo Regno Unito), accentuata, nel caso di specie, dall'assenza di una costituzione scritta che chiaramente definisca i livelli di governo sub-statale e le reciproche relazioni.

2. Austria

Il Bundes-Verfassungsgesetz (BVG) propone una raffinata ripartizione delle potestà legislative ed amministrative fra Bund e Länder¹. Il sistema si fonda su una quadruplica divisione: a) materie per le quali il Bund detiene in via esclusiva sia il potere legislativo che quello esecutivo (art. 10 BFG); b) materie per le quali al Bund spetta in esclusiva la competenza legislativa ed ai Länder quella amministrativa (art. 11); c) materie per le quali al Bund spetta la sola legislazione di principio (art. 12); d) materie attribuite alla competenza esclusiva legislativa ed amministrativa dei Länder (art. 15).

L'art. 13 del BVG rinvia ad una specifica legge costituzionale – legge 21 gennaio 1948, n. 45 – la disciplina delle relazioni finanziarie fra Bund, Länder e enti locali (c.d. Finanzverfassungsgesetz, FVG). La FVG si ispira al principio di corrispondenza tra funzioni e spesa (§ 2 FVG). Essa suddivide le entrate tributarie in cinque categorie (§ 6): a) le imposte esclusive federali, dei Länder e dei comuni il cui gettito è acquisito integralmente dal corrispondente livello di governo; b) le imposte ripartite fra Bund e Länder, e fra Länder e comuni; c) le imposte comuni federali o dei Länder, riscosse da tali enti ed assegnate pro-quota rispettivamente ai Länder o ai comuni; d) le soprattasse e addizionali sulle imposte federali e dei Länder che possono essere introdotte dai Länder o dai comuni; e) le imposte aventi la medesima base imponibile che possono essere introdotte contemporaneamente dai tre livelli di governo².

¹ La dottrina è unanime nel considerare tale Costituzione la più lineare applicazione delle tesi kelseniane ed in particolare della *Stufenbau*. Si veda, in particolare, M. Bertolissi, *L'autonomia finanziaria regionale. Lineamenti costituzionali*, Padova, 1983, 102-103 e A. Zorzi Giustiniani, *Competenze legislative e "federalismo fiscale" in sei ordinamenti liberal-democratici*, in Quad. cost., 1999, 31 (79).

² Per un approfondimento si rinvia a D. Bös, *Das Finanzsystem*, 718 ss., in H. Schambeck (Hrsg.), *Das österreichische Bundes-Verfassungsgesetz und seine Entwicklung*, Berlin, 1980.

Pur godendo di potestà legislativa, i Länder nella pratica la esercitano in situazioni molto limitate. Le imposte, anche quelle esclusive di Länder e comuni sono disciplinate, almeno nei loro caratteri essenziali, dalla legge federale³.

Il comune ha il diritto di “stabilire imposte nel quadro della Costituzione finanziaria” (“Die Gemeinde ... hat das Recht, innerhalb der Schranken der allgemeinen Bundes- und Landesgesetze Vermögen aller Art zu besitzen, zu erwerben und darüber zu verfügen, wirtschaftliche Unternehmungen zu betreiben sowie im Rahmen der Finanzverfassung ihren Haushalt selbständig zu führen und Abgaben auszuschreiben” (art. 116(2)): questo esclude che la finanza comunale sia di mero trasferimento, vale a dire totalmente derivata da quella federale o dei Länder. I comuni possono istituire nuovi tributi solo in base ad un’esplicita autorizzazione legislativa da parte della federazione (§ 7(5) FVG) ovvero dei Länder (§ 8(5) FVG), che ne determina anche l’ammontare massimo⁴. I Länder possono altresì obbligare i comuni ad introdurre determinate imposte al fine di mantenere o ristabilire l’equilibrio finanziario (§ 8(6) FVG). Per converso, le soprattasse e addizionali a imposte federali o dei Länder possono essere riscosse solo in base ad una esplicita autorizzazione federale.

L’art. 116a BVG prevede le associazioni di comuni (Gemeindeverbände). L’organizzazione di tali associazioni è regolata autonomamente dai singoli Länder, anche per gli aspetti finanziari.

Le finanze dei comuni appaiono quindi composte, in parte minima, da imposte esclusive (imposte su terreni e fabbricati), dai trasferimenti derivanti dalle imposte ripartite (imposta sul reddito delle persone fisiche (18% del gettito) e imposta sul valore aggiunto (12%), che complessivamente costituiscono l’83% delle entrate), da entrate extratributarie (tariffe, canoni ed entrate patrimoniali) e, da ultimo, da sovvenzioni e trasferimenti (il § 12 FVG individua tre tipologie di trasferimenti dall’alto verso il basso: a) trasferimenti ancorati a parametri fissi; trasferimenti straordinari per il riequilibrio finanziario dei Länder o dei comuni; c) trasferimenti con vincolo di destinazione (§ 12(2) FVG).

L’attuazione dei tributi, anche quelli esclusivi comunali, è regolata, nei suoi principi essenziali, dalla legge sul procedimento amministrativo (Verwaltungsverfahrensgesetz), mentre l’attività di accertamento e riscossione è riservata, per i tributi comunali, agli apparati amministrativi comunali.

3. Belgio

Il Belgio è uno stato federale che si compone di comunità e regioni (art. 1 della Costituzione). Le Regioni sono ulteriormente suddivise in province e comuni, il cui ordinamento è regolato dalla legge federale (art. 162). La stessa Costituzione, rinviando alla legge federale la loro individuazione, organizzazione e sfera di competenza, prevede due forme di associazionismo comunale: l’agglomération e la federazione (artt. 165 e 166). Questi enti hanno perso parte significativa della loro rilevanza⁵ a seguito della riorganizzazione dei comuni avvenuta nel 1977. Attualmente esiste la sola agglomération di Bruxelles che raggruppa 19 comuni al fine di gestire congiuntamente le competenze individuate dall’art. 4 della loi 27 giugno 1971⁶.

L’art. 170 della Costituzione belga enumera i livelli di governo, oltre quello federale, che godono di autonomia fiscale. Le regioni, le province, le associazioni (agglomération) e federazioni di comuni ed i comuni godono di autonomia fiscale nelle forme e nei limiti previsti dalla Costituzione.

La potestà tributaria federale affermata, apparentemente senza limiti dall’art. 170§1, deve essere coordinata con l’autonomia tributaria delle regioni affermata al § 2. In realtà, la questione è molto più complessa. La federazione non trova nel riparto di competenze materiali fra centro e comunità e

³ In questo senso, A. Zorzi Giustiniani, *Competenze legislative e “federalismo fiscale”*, cit., 82.

⁴ Nella prassi tutte le principali imposte comunali sono disciplinate dalla legge federale sulla base della possibilità offerta dal §7(3) FVG.

⁵ Così, V. Sepulchre, *Memento de la fiscalité local et régionale*, Bruxelles, 2004, 79.

⁶ Precisamente, *“la lutte contre l’incendie, l’enlèvement et le traitement des immondices, le transport rémunéré de personnes, l’aide médicale urgente, la distribution d’eau, le déneigement des voies publiques et le balayage des rues, places, marchés et parcs publics”*.

regioni un limite alla potestà legislativa tributaria⁷. La federazione potrebbe quindi introdurre tributi su materie di competenza comunitaria o regionale. È quindi possibile che più tributi – federali e regionali – abbiano il medesimo presupposto senza che questa situazione possa dirsi in contrasto con il principio non bis in idem o con la Costituzione⁸.

Lo federazione mantiene saldamente la Kompetenz-Kompetenz in materia fiscale essendo dotata del potere, allorché sia necessario, di limitare o proibire l'istituzione di tributi da parte degli altri enti di governo.

La potestà legislativa tributaria dei comuni (e delle agglomération di comuni) deriva congiuntamente dagli artt. 41 e 162, 2°, che attribuiscono a tali enti la gestione degli “*intérêt exclusivement communaux*” fra cui è compresa l'istituzione di tributi. Il comune è dotato di potestà regolamentare.

Come già anticipato, tuttavia, il legislatore federale ha il potere di limitare l'autonomia tributaria dei comuni (e delle aggregazioni di comuni) in caso di necessità. In primo luogo, il legislatore federale ha riservato alla propria esclusiva competenza determinati presupposti d'imposta⁹. Il divieto di doppia imposizione dev'essere espressamente contenuto in una legge. Il Conseil d'Etat ha infatti giudicato insufficiente la mera esistenza di un tributo federale sulla medesima base imponibile¹⁰.

In secondo luogo, i tributi locali non devono costituire ostacolo alla libera circolazione di beni e merci¹¹.

Due ulteriori limiti impliciti all'esercizio della potestà normativa tributaria degli enti locali sono quello materiale e territoriale. Le competenze materiali dei comuni (e delle province) sono fissate dalla legge federale conformemente ai principi indicati dagli artt. 162 e 166 della Costituzione.

Il limite materiale è espressamente statuito in relazione alle agglomération di comuni. La loi 7 luglio 1972 fixant les limites du pouvoir d'imposition des agglomération et ses fédérations de communes dispone, all'art. 1, che tali associazioni possono “*établir, à l'exclusion des communes qui [la] composent, des taxes se rapportant aux attributions qui [lui] son effectivement transférées par application de l'article 4 de la loi du 26 juillet 1971 organisant les agglomérations et les fédérations de communes*”. Di difficile definizione è il rapporto fra tributi ed attributions delle associazioni¹². Nel parere al progetto di legge, il Conseil d'Etat affermava che “*le lien qui doit unir les taxes et les attributions n'est pas de nature financière. Ainsi, il ne suffirait pas que, dans l'intention de l'autorité intéressée, le produit d'une taxe quelconque (telle, par exemple, une taxe sur les enseignes lumineuses) soit destiné à couvrir les frais d'enlèvement des immondices pour que cette taxe puisse être de nature réelle. Pour être légalement justifiée, la taxe doit avoir une assiette*

⁷ E. Willemart, *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, Bruxelles, 1999, 10-11. La regola non si applica per i tributi para-commutativi e per le remunerazioni dei servizi pubblici resi. Queste prestazioni possono essere imposte solo dal livello di governo dotato anche della relativa competenza materiale. Cfr. R. Andersen e P. Nihoul, *Le Conseil d'Etat – Chronique de jurisprudence 1994 (première partie)*, in *Rev. Belge Droit Const.*, 1995, 203.

⁸ In questo senso si sono espressi sia il *Conseil d'Etat* che la *Cour of cassation*.

⁹ L'art. 464, 1°, del *Code des impôts sur les revenus* (CIR) stabilisce che le province, i comuni e le associazioni di comuni non sono “*autorisées à établir des centimes additionnels à l'impôt des personnes physiques, à l'impôt des sociétés, à l'impôt des personnes morales et à l'impôt des non-résidents ou des taxes similaires sur la base ou sur le montant de ces impôts, sauf toutefois en ce qui concerne le précompte immobilier*”. Nello stesso senso, non possono istituire tributi sulla *taxe sur les appareils automatiques de divertissement*, sui giochi e premi e sulla tassa di circolazione. Tuttavia, i comuni e le associazioni di comuni possono introdurre una sovrimposta sull'imposta sul reddito delle persone fisiche (art. 465 CIR).

¹⁰ Conseil d'Etat, sentenza A.S.B.L. Centre d'accueil pour les travailleurs immigrés de Bruxelles, del 24 novembre 1987, n. 28.895.

¹¹ La *loi* 18 luglio 1860 vieta le “*impositions communales indirectes connues sous le nom d'octrois*”. Sul termine *octrois* si rinvia a E. Willemart, *Les limites constitutionnelles*, cit., 67-73.

¹² Così, E. Willemart, *Les limites constitutionnelles*, cit., 64.

qui soit en relation étroite tant avec l'attribution transférée qu'avec le service rendu au contribuable"¹³.

Nella definizione del Conseil d'Etat il limite territoriale importa la delimitazione del presupposto impositivo alle sole persone, cose o attività situate o esercitate sul territorio del comune o dell'agglomération¹⁴.

Da ultimo, l'esercizio della potestà regolamentare comunale deve essere conforme ai principi generali in materia tributaria¹⁵, ovvero sia il principio di legalità (art. 170§4), che istituisce una riserva normativa a favore del consiglio comunale; il principio di eguaglianza dei cittadini davanti ai tributi; il principio dell'annualità dei tributi ed il principio di non retroattività dell'imposizione.

La potestà normativa dei comuni dovrebbe estendersi anche le procedure di attuazione. In realtà, tale procedura è fissata uniformemente per tutti i tributi dalla loi federale 24 dicembre 1996¹⁶.

In questo quadro, i principali tributi comunali sono un'addizionale sull'imposta immobiliare, una sovrimposta all'imposta sul reddito delle persone fisiche, la tassa di circolazione e la tassa di messa in circolazione degli autoveicoli. Accanto a tali tributi, vi sono un'ampia serie di fattispecie impositive minori (anche per il gettito) che spaziano dall'imposta sui cani all'imposta sui documenti amministrativi, dall'imposta sui campeggi al commercio ambulante.

Segue regole differenti l'istituzione, da parte dei comuni, delle c.d. revedances, che possono essere definite il corrispettivo proporzionale di servizi resi dal comune ai residenti.

La potestà tributaria delle agglomération e delle federazioni di comuni (come già detto, della sola agglomération di Bruxelles, i cui poteri sono esercitati dalla Regione di Bruxelles-Capitale) è, come si è già anticipato, stabilita congiuntamente dall'art. 170§4 della Costituzione e dalla loi 26 giugno 1971. L'art. 51 della loi spéciale 12 gennaio 1989, attribuisce all'agglomération di Bruxelles i medesimi tributi comunali.

4. Francia

L'art. 1 della Costituzione francese, come integrato dall'art. 1 della legge costituzionale 28 marzo 2003, n. 276, afferma che la Francia è uno Stato "decentralizzato". Il Titolo XII individua nei comuni, dipartimenti, regioni, gli enti a statuto speciale e gli enti d'oltremare le c.d. collectivités territoriales (art. 72; la ripartizione è specificata ulteriormente dall'art. LO-1114-1 del code général des collectivités territoriales). Esse hanno autonomia amministrativa che si attua prevalentemente attraverso la titolarità e l'esercizio del potere regolamentare.

In maniera del tutto incidentale, l'art. 72(4) riconosce altresì possibilità di aggregazione fra le collectivités territoriales¹⁷.

Il finanziamento delle collectivités territoriales è totalmente "derivato", ovvero sia determinato integralmente dall'autorità centrale, sia per le risorse fiscali sia per i trasferimenti. L'autonomia finanziaria di cui esse godono si riferisce esclusivamente al lato della spesa (art. 72-2 della Costituzione), sebbene il Conseil constitutionnel abbia recentemente affermato che la legge non può diminuire le risorse – fiscali ed extrafiscali – degli enti locali fino al punto di comprometterne la libre administration garantita costituzionalmente¹⁸. I tributi e le altre entrate locali sono

¹³ Projet de loi fixant les limites du pouvoir d'imposition des agglomérations et des fédérations de communes, Exposé des motifs, *Doc. Parl.*, Ch. Repr., sess. ord. 1971-72, n. 259/1, p. 5.

¹⁴ Conseil d'Etat, sentenza commune de Neerpelt, del 9 gennaio 1990, n. 33.727.

¹⁵ Sul punto, ampiamente, F. Vanistendael, *Les principes généraux de droit en droit fiscal*, *Revue Gen. Fisc.*, 1991, 125.

¹⁶ V. Sepulchre, *Memento*, cit., 107

¹⁷ "Dans les conditions prévues par la loi organique, et sauf lorsque sont en cause les conditions essentielles d'exercice d'une liberté publique ou d'un droit constitutionnellement garanti, les collectivités territoriales ou leurs groupements peuvent, lorsque, selon le cas, la loi ou le règlement l'a prévu, déroger, à titre expérimental et pour un objet et une durée limités, aux dispositions législatives ou réglementaires qui régissent l'exercice de leurs compétences" (enfasi aggiunta)

¹⁸ Conseil constitutionnel, sentenza 12 luglio 2000, n. 432.

integralmente fissati dalla legge¹⁹ che può attribuire ai regolamenti locali potere di modificare la base imponibile o del tasso d'imposta (art. 72-2)²⁰. L'art. LO-1114-2 del code général des collectivités territoriales aggiunge, fra le risorse degli enti locali, anche le "redevances pour services rendus, des produits du domaine, des participations d'urbanisme, des produits financiers et des dons et legs".

Il sistema tributario comunale francese è fondamentalmente composto da quattro tributi: la taxes foncières sur les immeubles bâtis et sur les immeubles non bâtis (terrains), la taxe d'habitation e la taxe professionnelle. Il gettito di tali tributi spetta integralmente ai comuni. I dipartimenti e le regioni sono finanziati con addizionali ai medesimi tributi. È stato rilevato che il sistema dei tributi locale francese è il "grande vecchio" perché la sua concezione risale alla Rivoluzione del 1789²¹. L'imposta sugli immobili e quella sull'abitazione sono determinate in ragione di valori catastali, mentre la taxe professionnelle in ragione di un sistema misto contabile/catastale. Quest'ultima ha quale presupposto le attività non salariate esercitate in maniera abituale.

Accanto a queste quattro imposte, vi sono una serie di balzelli tributari, non tutti obbligatori, regolati dall'art. L-2331-1 del code général des collectivités territoriales. Essi comprendono: la taxe de 1,20 % sur les droits d'enregistrement applicabile sulla cessione di beni immobili e l'imposta sul gioco d'azzardo, nonché molteplici imposte di scopo introdotte via via nel tempo al fine di ripianare i bilanci comunali (e degli enti locali) in deficit.

I poteri di attuazione dei tributi locali spettano esclusivamente all'amministrazione statale. L'ampliamento del decentramento amministrativo fiscale non ha condotto all'attribuzione di tale funzioni agli enti locali²².

Il principale fondo statale è rappresentato dalla Dotation globale de fonctionnement (DGF) di cui sono beneficiari comuni, dipartimenti e la sola regione dell'Ile-de-France. Ad essa si aggiunto altre subventions, sia di fonctionnement che di équipement.

L'attuale composizione quantitativa è la seguente (anno 2000):

Entrate	%	
Tributi locali	50 %	- Taxes foncières sur les immeubles bâtis et sur les immeubles non bâtis (terrains) [60,58%]; - Taxe d'habitation [15,21%]; - Taxe professionnelle [14,02%] - Altri tributi [10,19%]
Trasferimenti dallo Stato	30 %	
Entrate patrimoniali	5 %	
Prestiti finanziari	15 %	

¹⁹ A. D'Aloia, *Contraddizioni e fragilità della décentralisation: le relazioni finanziarie tra Stato e collettività locali in Francia*, 244 (277), in V. Atripaldi e R. Bifulco, *Federalismi fiscali e costituzioni*, Torino, 2001, osserva che "il legislatore nazionale ... interviene anche su esoneri, sgravi, abbattimento, talvolta con una puntualità che lascia ben poco margine al concorrente potere di decisione fiscale delle amministrazioni locali".

²⁰ Sempre l'art. 72-2 della Costituzione afferma che "Tout transfert de compétences entre l'Etat et les collectivités territoriales s'accompagne de l'attribution de ressources équivalentes à celles qui étaient consacrées à leur exercice. Toute création ou extension de compétences ayant pour conséquence d'augmenter les dépenses des collectivités territoriales est accompagnée de ressources déterminées par la loi".

²¹ Così M. Bouvier, *Les finances locales*, Paris, 2004, 38, ripreso anche da P. Beltrame, *Les finances communales en France*, in corso di pubblicazione, che aggiunge: "la fiscalité directe locale reste, aujourd'hui encore, l'expression de l'impôt prôné par les philosophes physiocrates du XVIIIe siècle, c'est-à-dire une imposition de caractère indiciaire et assise sur la valeur des propriétés foncières et immobilières".

²² Per un approfondimento, M. Bouvier, *Les finances locales*, cit., 79 ss.

5. Germania

La Repubblica di Germania è divisa in tre livelli di governo: Bund (federazione), Länder e comuni (Gemeinde).

La ripartizione delle competenze legislative fra federazione e Länder è informata al principio della competenza residuale dei Länder per tutto ciò che non è espressamente attribuito alla federazione (art. 70 ss. della Costituzione tedesca (Grundgesetz, GG))²³.

Il GG prevede due diverse competenze normative: quella esclusiva (ausschließliche) della federazione e quella concorrente (kondurrierende). Spetta comunque ai Länder, come principio generale, l'esecuzione delle leggi federali e quindi l'esercizio delle funzioni amministrative (art. 83 ss. GG).

In materia tributaria, la federazione ha competenza legislativa esclusiva in materia di imposte doganali e monopoli fiscali (art. 105(1) GG). Per i medesimi tributi, nonché per l'imposta sul valore aggiunto e le altre entrate previste dalla Comunità europea, la potestà amministrativa tributaria spetta alla federazione (art. 108(1) GG). Tutte le altre imposte, ad eccezione di quelle esclusivamente locali, sono assegnate alla potestà concorrente: il Bund può fare uso di tale competenza, da esercitare con l'assenso del Bundesrat, la camera delle regioni, per tutte le imposte di cui sia destinatario del gettito ovvero ove ricorrano le condizioni di cui all'art. 72(2) GG²⁴. Spetta ai Länder la competenza amministrativa per questi tributi, sebbene la Costituzione assegni alla legge federale la disciplina delle autorità dei Länder. Nel caso delle imposte a gettito ripartito fra Bund e Länder le autorità regionali operano per mezzo di delega del Bund, che, tramite il Ministro delle Finanze, impartisce direttive vincolanti (Verwaltungsverschriften) per le amministrazioni regionali.

I Länder hanno competenza legislativa esclusiva²⁵ in materia di imposte locali di consumo e di spesa che non si sovrappongono alle imposte federali (art. 105(2a)).

Il GG disciplina accuratamente la ripartizione delle risorse finanziarie fra la federazione, i Länder e, parzialmente, i comuni, sebbene tale ripartizione non coincida con la distribuzione delle competenze legislative in materia tributaria.

In primo luogo, l'art. 106(1) e (2) assegna il gettito delle enumerate imposte esclusivamente alla federazione ed ai Länder.

Il gettito delle imposte sul reddito (Einkommensteuer (Zinsabschlagsteuer, Lohnsteuer e Zinsabshlag) e Körperschaftsteuer) e dell'imposta sul valore aggiunto sono ripartiti fra la federazione, i Länder ed i comuni (art. 106(3)). Le imposte sul reddito delle persone fisiche (Einkommensteuer) spettano in parti uguali alla federazione ed ai Länder e, per una quota pari al 15% ai comuni; l'imposta sul reddito delle società (Körperschaftsteuer) in parti uguali fra federazione e Länder. La ripartizione dell'imposta sul valore aggiunto è effettuata con una legge federale, che richiede l'approvazione del Bundesrat, la camera delle regioni, secondo i criteri fissati dall'art. 106(3)).

Il riparto delle imposte non è commisurato in alcun modo alle funzioni esercitate dalla federazione e dai Länder. Lo stesso avviene nel riparto fra i Länder ed i comuni, determinato, ai sensi dell'art. 107(1) GG, in ragione del gettito locale per le imposte sul reddito mentre in ragione del numero degli abitanti residenti per l'imposta sul valore aggiunto.

²³ Art. 70 GG: "Die Länder haben das Recht der Gesetzgebung, soweit dieses Grundgesetz nicht dem Bunde Gesetzgebungsbefugnisse verleiht". Ai Länder è quindi riconosciuta una *potestà pubblica generale* delimitata solo da deroghe tassativamente indicate dal GG. Così, M. Bertolissi, *L'autonomia finanziaria regionale*, cit., 116-120 e A. Zorzi Giustiniani, *Competenze legislative e "federalismo fiscale"*, cit., 94.

²⁴ Come si avrà occasione di verificare più avanti, questo è il caso delle imposte reali comunali (*Gewerbesteuer e Grundsteuer*).

²⁵ K. Tipke e J. Lang, *Steuerrecht*, Köln, 2002, 51. Mi si veda anche J. Woelk, *La Germania. Il difficile equilibrio tra unitarietà, solidarietà e (maggiore) competizione*, 187 (191), in V. Atripaldi e R. Bifulco, *Federalismi fiscali e costituzioni*, Torino, 2001.

Le differenze che tale sistema genera fra i diversi Länder sono mitigati da un sistema di perequazione finanziaria affidata alla legge federale (art. 107(2)).

In primo luogo, la federazione può ripartire un quarto della quota spettante ai Länder relativa all'imposta sul valore aggiunto ai Länder dotati di gettito fiscale inferiore alla media (perequazione verticale). In secondo luogo, un fondo, costituito dalle risorse dei Länder più ricchi, finanzia i Länder il cui gettito pro capite sia inferiore alla media federale (perequazione orizzontale). Altri trasferimenti possono essere concessi dalla federazione ai Länder dotati di scarsi mezzi propri (Ergänzungszuweisungen).

Tutti i trasferimenti perequativi sono senza destinazione di spesa.

La Costituzione tedesca riconosce espressamente ai comuni autonomia amministrativa (Selbstverwaltung) nei limiti stabiliti dalla legge (art. 28(2)). Tale autonomia, tuttavia, non comprende la potestà legislativa tributaria²⁶.

Il GG riconosce, diversamente dalla Costituzione italiana, le associazioni fra i comuni (Gemeindeverbände), attribuendo loro la medesima autonomia amministrativa dei comuni. Ancora l'art. 28(2) riconosce autonomia finanziaria (finanziellen Eigenverantwortung) ai comuni. Il BVerfG ha rilevato che questa autonomia non ha carattere assoluto ma resta subordinata alla legislazione federale e dei Länder, sebbene non ne possa essere compreso il nucleo fondamentale (BVerfGE 26, 228).

Come si è già anticipato, la sola federazione ed i Länder dispongono della potestà normativa tributaria (art. 105 GG). I comuni (e le associazioni dei comuni) possono introdurre nuovi tributi solo se tale previsione è coperta dalla legge federale o dei Länder.

I comuni esercitano quindi una potestà normativa derivata dalle Costituzioni e dalla legge dei Länder, garantita costituzionalmente dall'art. 106(5) GG. Di fatto, poi, la previsione delle imposte locali di maggior importanza è disciplinata dalla legge federale. Nella pratica, si rileva che alcuni Länder hanno attribuito una potestà senza limiti, altri richiedono una previa autorizzazione del tipo di tributo istituito prima della sua istituzione, altri definiscono il "modello" di tributo che i comuni possono istituire.

Diversamente, i comuni (e le associazioni di comuni) hanno competenza esclusiva nell'istituzione di tasse e contributi speciali che rientrano nelle loro competenze, nonché relativamente alla fissazione delle aliquote d'imposta.

Ogni livello di governo ha funzioni amministrative connesse alla materia tributaria espressamente riconosciute dalla GG. Tuttavia, ad esclusione delle imposte doganali, dei monopoli fiscali, dell'iva sulle importazioni e d'ogni altro tributo imposto dalla Comunità europea, la funzione amministrativa è esercitata dai Länder sulla base della disciplina federale.

Il limite costituzionale alla potestà normativa tributaria dei comuni è quello della doppia imposizione interna. L'art. 105(2a) vieta nuovi tributi locali che siano equivalenti a quelli federali. Il profilo critico diviene allora individuare quando due tributi siano equivalenti. Il BVerfG utilizza una nozione sostanziale di equivalenza. In primo luogo esamina se l'intera fattispecie imponibile ed il modello di attuazione del tributo presentino similitudini. Quindi, da un punto di vista strettamente economico, se vi sia coincidenza di materia imponibile (o capacità contributiva/economica) tassata²⁷.

²⁶ La dottrina tedesca è concorde sul punto. Si veda, K. Stern, *Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland*, II, München, 1980, 1124; R. Wendt, *Finanzhoheit und Finanzausgleich*, HStR, 1990, 1021 (1049); K. Tipke, *Steuerrechtordnung*, III, 1993, Köln, 1107; H. Mohl, *Die Einführung und Erhebung neuer Steuern aufgrund des kommunalen Steuererfindungsrechts*, Stuttgart, 1992; J. Suhr, *Das kommunale Steuererfindungsrecht*, ZKF, 1993, 2; C. Flach, *Kommunales Steuererfindungsrecht und Kommunalaufsicht*, Frankfurt, 1998; K. Tipke e J. Lang, *Steuerrecht*, cit., 54.

²⁷ Si veda, a titolo esemplificativo, BVerfGE, 65, 325 (351).

Nell'ambito delle imposte locali bisogna anzitutto distinguere le imposte regolate dalla legge federale, per le quali i comuni possono solamente aumentare o diminuire le aliquote federali; e quelle stabilite direttamente dagli enti locali attraverso la *Satzung*. Nel primo gruppo sono comprese le imposte reali, nel secondo quelle sul consumo e sulla spesa.

Fra le imposte reali vi sono le imposte sui beni immobili (*Grundsteuer*) e l'imposta sulle attività economiche (*Gewerbesteuer*) (art. 106(6) GG). Il gettito di queste imposte può essere devoluto alle associazioni di comuni attraverso la legislazione dei *Länder*. Entrambe le imposte sono disciplinate interamente dalla legge federale ed il gettito spetta al comune. La federazione ed i *Länder* possono partecipare ad una quota del gettito (art. 106(6) GG). La potestà amministrativa tributaria spetta generalmente ai *Länder* (art. 108(2) GG). La costituzione (art. 108(4)) ammette il trasferimento di tale potestà, per le imposte il cui gettito spetta ai comuni, ai comuni stessi (o alle associazioni di comuni).

La potestà normativa tributaria dei comuni è piena, previa legge dei *Länder*, nell'ambito delle imposte sul consumo e sulla spesa.

I comuni sono finanziati da imposte proprie, tasse, compartecipazioni in imposte federali e dei *Länder* ed entrate patrimoniali di vario genere.

Le imposte condivise (*Gemeinschaftsteuern*) federali sono: *Einkommensteuer* (imposta sul reddito); *Lohnsteuer* (imposta sul reddito da lavoro dipendente) e la *Zinsabschlag* (imposta sugli interessi). La base del riparto è la quota d'imposta riscossa in ambito municipale in ragione della residenza del soggetto passivo.

I comuni ricevono risorse anche dai trasferimenti dei *Länder* secondo una percentuale stabilita dai singoli Stati. Da ultimo, è possibile che ricevano trasferimenti di quote di imposte dei *Länder*. Sono imposte disciplinate a livello federale la cui potestà amministrativa ed il gettito spettano ai *Länder*. Sono l'imposta sul patrimonio (*Vermögensteuer*) e l'imposta sulle successioni e donazioni (*Erbschaft- und Schenkungsteuer*) nonché altre imposte minori.

Al fine di perequare gli squilibri derivanti dal criterio di ripartizione in ragione della residenza (si pensi ai comuni turistici o ai distretti industriali) sono state introdotte imposte come quella sulle seconde case (*Zweitwohnungsteuer*).

Esiste inoltre una forma più ampia di perequazione finanziaria gestita direttamente dai *Länder* per attenuare le maggiori differenze reddituali fra i diversi comuni (*Finanzausgleich*).

In sintesi, questa la ripartizione del gettito delle imposte in Germania:

	Federazione (art. 106(1) GG)	Länder (art. 106(II) GG)	Comuni e associazioni di comuni
	<ul style="list-style-type: none"> - Monopoli fiscali - Dogane - Accise (acquavite; prodotti petroliferi; tabacchi; spumante) - Imposta sull'assicurazione - Entrate e tributi comunitari 	<ul style="list-style-type: none"> - Imposte di successione e donazione - Imposta sugli autoveicoli - Imposte sui trasporti - Imposta sulla birra - Tributi sul gioco d'azzardo 	<ul style="list-style-type: none"> - Imposta sugli immobili - <i>Gewerbesteuer</i>; - Imposte sulla spese e sui consumi locali
Imposta sul reddito delle persone fisiche			
- Imposta sul reddito da lavoro dipendente	42,5%	42,5%	15%
- Imposta sui redditi da capitale	44%	44%	12%

Imposta sul reddito delle società	50%	50%	-
Imposta sul valore aggiunto	52%	45,9%	2,1

Questa la composizione delle entrate dei Comuni²⁸:

Entrate	%	
Imposte	34 %	- Imposta sugli immobili 15,6 % - Imposta sulle attività economiche 35 % - Imposta sul reddito 34% - Imposta sui consumi 5 % - Altre imposte 1,4%
Tasse	12 %	
Trasferimenti dal Bund e dai Länder	27 %	
Entrate patrimoniali	14 %	
Altre entrate	14 %	

6. Spagna

La Spagna è suddivisa in tre livelli di governo: centrale, Comunità autonome ed enti locali. Le competenze normative sono suddivise fra Stato (art. 149) e Comunità autonome (art. 148, che attribuisce competenze espresse e art. 149(3) che attribuisce una competenza residuale).

Le Comunità autonome hanno autonomia finanziaria (art. 156(1))²⁹ e possono stabilire ed applicare (“*estalbecer y exigir*”) tributi in conformità alla Costituzione ed alla legge (art. 133(2))³⁰.

La Costituzione spagnola dedica poche norme alla disciplina delle autonomie locali (art. 140, 141 e 142 e, solo indirettamente, artt. 133(2) e 137). Da queste norme derivano cinque principi regolatori della materia³¹:

(a) riconoscimento costituzionale degli enti locali come elemento insopprimibile della struttura dello Stato ed affermazione della loro “*autonomía para la gestión de sus respectivos intereses*” (artt. 137 e 140). L’autonomia degli enti locali, a differenza di quella delle Comunità autonome, non costituisce un principio fondamentale della Costituzione spagnola. Il Tribunal constitucional (TC) ha specificato che l’affermazione dell’autonomia costituzionale degli enti locali non presuppone anche un preciso contenuto, essendo questo rimesso al legislatore ordinario³², sebbene abbia affermato l’esistenza di un contenuto minimo garantito costituzionalmente³³. In particolare, lo

²⁸ Fonte: Gemeindefinanzreformbericht, 2002.

²⁹ “1. *Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles*”.

³⁰ Il primo comma dell’art. 133 qualifica la potestà dello Stato come *originaria*.

³¹ Così G. Casado Ollero, *La Hacienda local en la Constitución y en la jurisprudencia constitucional española*, 127 (134-135), in J.O. Casás (coord.), *Derecho tributario Municipal*, Buenos Aires, 2001.

³² Art. 2 della legge 7 del 1985.

³³ Nella sentenza 28 luglio 1981, n. 32, il *Tribunal constitucional* ha affermato che “*la garantía institucional no asegura un contenido concreto o un ámbito competencial determinado y fijado de una vez por todas, sino la preservación de la institución en términos reconocibles para la imagen que de la misma tiene la conciencia social en cada tempo y*

stesso TC ha affermato che l'autonomia finanziaria degli enti locali "forma parte" della "autonomía para la gestión de sus propios intereses, de acuerdo con el art. 137 CE"³⁴.

L'art. 137 riconosce quali enti locali territoriali municipi e province ("determinada por la agrupación de municipios y división territorial (art. 141(1)) ma attribuisce rilevanza anche alle isole, arcipelaghi (art. 141(4)) ed alle agrupaciones de municipios (141(3)).

La previsione è ulteriormente specificata dall'art 3, comma 2, della Ley 2 aprile 1985, Reguladora de las Bases del Régimen Local (LRBRL) che ricomprende nella definizione di ente locale territoriale di cui al primo comma anche:

1. Las entidades de ámbito territorial inferior al municipal, instituidas o reconocidas por las Comunidades Autónomas, conforme al artículo 45 de esta Ley;
2. Las Comarcas u otras entidades que agrupen varios Municipios, instituidas por las Comunidades Autónomas de conformidad con esta Ley y los correspondientes Estatutos de Autonomía;
3. Las Áreas Metropolitanas;
4. Las Mancomunidades de Municipios".

L'ordinamento spagnolo conosce quindi due forme di agrupaciones de municipios di cui al punto sub 2 e 3 dell'art. 3, comma 2, della LRBRL, la prima regolata da fonti normative locali (Comunità autonome) e la seconda statali.

(b) attribuzione del "governo e dell'amministrazione" dei municipi (art. 140) e delle province (art. 141(2)) ad organi rappresentativi;

(c) attribuzione per legge delle competenze alle autonomie locali (art. 142). È sempre la LRBRL che specifica le competenze degli enti locali territoriali. Fra le altre³⁵, la lett. b) dell'art. 4, comma 1, attribuisce loro potestà finanziaria e tributaria. Tali potestà, ed in particolare quella finanziaria e tributaria, spettano anche alle Comarcas ed enti simili solo se previste dalla legge delle Comunità autonome istitutiva. Diversamente, le Mancomunidades esercitano le competenze proprie dello Statuto che ne regola l'organizzazione.

(d) riconoscimento costituzionale della sufficienza dei mezzi per l'esercizio delle funzioni loro assegnate (art. 142);

(e) l'attribuzione di una potestà derivata in materia tributaria ("Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes" (art. 133(2)). Più precisamente, le entrate degli enti locali territoriali si compongono di tributi propri e partecipazioni che devono garantire loro la sufficienza economica (art. 142).

È l'art. 2 della Ley 28 dicembre 1988, Reguladora de las Haciendas Locales (LRHL), che individua e regola analiticamente le entrate degli enti locali:

- Los ingresos procedentes de su patrimonio y demás de Derecho Privado.
- Los tributos propios clasificados en tasas, contribuciones especiales e impuestos y los recargos exigibles sobre los impuestos de las Comunidades Autónomas o de otras Entidades Locales.
- Las participaciones en los Tributos del Estado y de las Comunidades Autónomas.
- Las subvenciones.
- Los percibidos en concepto de precios públicos.

lugar. Dicha garantía es desconocida cuando la institución es limitada de tal modo que se la priva prácticamente de sus posibilidades de existencia real como institución para convertirse en un simple nombre".

³⁴ TC, sentenza 21 maggio 1986, n. 63. Si veda anche la più recente sentenza 11 dicembre 1992, n. 221, che afferma: "la autonomía territorial, en lo que a las corporaciones locales se refiere, posee también una proyección en el terreno tributario, pues estos entes habrán de contar con tributos propios y sobre los mismos deberá la ley reconocerles una intervención en su establecimiento o en su exigencia, según previenen los arts. 140 y 133(2) del la Norma Fundamental"; e la sentenza 12 dicembre 1999, n. 233.

³⁵ "a. Las potestades reglamentaria y de autoorganización; b. Las potestades tributaria y financiera; c. La potestad de programación o planificación; d. Las potestades expropiatoria y de investigación, deslinde y recuperación de oficio de sus bienes; e. La presunción de legitimidad y la ejecutividad de sus actos; f. Las potestades de ejecución forzosa y sancionadora; g. La potestad de revisión de oficio de sus actos y acuerdos; h. Las prelación y preferencias y demás prerrogativas reconocidas a la Hacienda Pública para los créditos de la misma, sin perjuicio de las que correspondan a las Haciendas del Estado y de las comunidades autónomas; así como la inembargabilidad de sus bienes y derechos en los términos previstos en las leyes".

- El producto de las operaciones de crédito.
- El producto de las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias.
- Las demás prestaciones de Derecho Público.

Quanto ai tributi propri, in virtù della riserva di legge in materia tributaria (art. 31(3)) e dell'assenza di potere legislativo in capo a tali enti, la potestà degli enti locali è di natura integrativa/esecutiva di disposizioni legislative tributarie statali o delle Comunità autonome³⁶. La legge statale fissa la fattispecie normative che possono essere oggetto di integrazione da parte degli enti territoriali locali (art. 112(2) LRBRL). In realtà, la legge statale disciplina in maniera compiuta sia la fattispecie impositiva sia i poteri di attuazione delle imposte. Ai comuni è lasciato il potere di fissare i tassi d'imposta entro limiti minimi e massimi ben definiti.

Appartiene, diversamente, agli enti locali la potestà di attuazione dei tributi propri (art. 106(3) LRBRL) salvo attribuzione, nell'esercizio della propria potestà regolamentare, di tali poteri alle Comunità autonome ovvero ad enti di dimensione sovracomunale.

È stato diversamente fatto notare³⁷ che la vera novità sul fronte delle entrate introdotta dalla LRHL è la previsione dei precios públicos.

L'attuale sistema tributario comunale spagnolo, disciplinato dagli artt. 60 ss. della predetta LRHL, si compone di cinque imposte:

- Impuesto sobre Bienes Inmuebles;
- Impuesto sobre Actividades Económicas;
- Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica;
- Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras;
- Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Le prime tre sono imposte "obbligatorie", mentre per le restanti l'istituzione è a discrezione del comune.

Questi i dati sulla composizione delle entrate:

Struttura delle entrate proprie dei municipi – 1998

	Millones de pts %	
Impuesto sobre bienes Inmuebles (IBI)	665.599	30,84
Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM)	210.571	9,76
Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU)	111.071	5,15
Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)	272.948	12,65
Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO)	157.401	7,29
Tasas	267.198	12,38
Precios públicos por prestación de servicios	140.094	6,49
Precios públicos por utilizaciones. privativas o aprovechamientos especiales	118.082	5,47
Contribuciones especiales	24.331	1,13
Otros ingresos	172.670	8,00
		100,0
Ingresos Fiscales	2.158.089	0

³⁶ L'art. 106 della LRBRL afferma che: "La potestad reglamentaria de las entidades locales en materia tributaria se ejercerá a través de Ordenanzas fiscales reguladoras de sus tributos y de Ordenanzas generales de gestión, recaudación e inspección. Las Corporaciones locales podrán emanar disposiciones interpretativas y aclaratorias de las mismas". Sul punto si vedano anche le considerazioni di J.J. Ferreiro Lapatza, *Curso de derecho financiero español*, Madrid-Barcelona, 1998, 121 ss.

³⁷ Da F. Poveda Blanco, *Los impuestos municipales en España: pasado y presente*, in corso di pubblicazione.

7. Regno Unito

Il Regno Unito è uno Stato sostanzialmente unitario³⁸, sebbene a partire dal 1998, attraverso il processo di devolution culminato con gli Scotland e Wales Acts abbia ridefinito le competenze legislative ed amministrative del Regno. La Scozia è divenuta titolare delle potestà amministrative e legislative non riservate al Parlamento inglese, mentre al Galles sono state trasferite significative competenze di esclusiva natura amministrativa.

Tuttavia, gli enti locali britannici, pur essendo dotati di funzioni amministrative (tradizionalmente, ma senza fondamento normativo, nei settori dell'educazione, salute, polizia, trasporti e servizi sociali), non sono titolari anche di un'autonoma funzione di indirizzo politico-amministrativo poiché tali funzioni sono concorrenti con quelle del governo centrale.

La struttura delle autonomie locali britanniche è fondata sopra un modello gerarchico, definito two-tier structure. Il piano superiore è formato dai consigli di contea (county councils), quello inferiore dai distretti urbani (urban districts), dai distretti rurali (rural districts) e dai municipi (boroughs). Con il local Government Act del 1992 la struttura a due piani resta applicabile solo alle zone rurali, mentre quelle urbane sono governate da un'amministrazione unitaria³⁹.

Come si è già in parte anticipato, gli enti locali britannici non sono dotati di una competenza amministrativa formalizzata.

Il modello di fiscalità locale inglese è quasi interamente fondato sul trasferimento di risorse (sovvenzioni e trasferimenti perequativi) dal centro alla periferia. La sovvenzione più rilevante del governo centrale agli enti locali è costituita dal revenue support grant. La sovvenzione è ripartita in ragione di uno standard di spesa (revisionale) determinato su basi macroeconomiche annuali. Tale standard è quindi ripartito fra le categorie di autorità presenti in ogni country quali metropolitan districts; metropolitan countries; rural districts e rural countries.

In definitiva, il revenue support grant è eguale allo standard spending assessment (o grant related expenditure) cui sono sottratte le risorse derivanti dalla council tax e dalla business tax⁴⁰. La misura del support grant sarà quindi inversamente proporzionale alla capacità finanziaria dell'ente locale.

Negli ultimi anni si assiste al trasferimento di fondi specifici (circa il 20 % dei fondi totali) per finanziare specifici servizi o opere.

Il Local Government Finance Act del 1992 ha introdotto la council tax, imposta reale sulla proprietà dei beni immobili aventi qualsiasi destinazione (domestica, commerciale o industriale). La base imponibile, determinata per aree di valore (broad banding) predeterminate tali da costituire il capital value, è suddivisa in due parti, una relativa alla proprietà, l'altra alle persone che occupano l'immobile.

Il tributo è interamente disciplinato a livello centrale. La riscossione è effettuata dai district councils per tutti i livelli di governo territoriale. Gli enti locali possono intervenire per stabilire la misura delle agevolazioni, quando è espressamente consentito dalla normativa, e, limitatamente, la misura delle aliquote.

Il tributo locale principale del sistema britannico dovrebbe essere la non-domestic rates (più comunemente nota come business rate) anch'essa introdotta con il Local Government Finance Act del 1992. Il presupposto del tributo è l'esercizio di attività commerciale. In realtà, gli enti locali

³⁸ L'imprecisione terminologica è dovuta all'impossibilità di qualificare l'organizzazione dei poteri del Regno Unito secondo una data categoria. La stessa imprecisione è testimoniata da A. Lucarelli, *La finanza locale in Gran Bretagna*, 297, in V. Atripaldi e R. Bifulco, *Federalismi fiscali e costituzioni*, Torino, 2001.

³⁹ Per una ampia ricostruzione si rinvia a S. Troilo, *L'organizzazione costituzionale e amministrativa*, 216 (222), in AA.VV., *Il governo locale in Francia, Gran Bretagna, Germania*, Milano, 1988.

⁴⁰ Così, A. Lucarelli, *La finanza locale in Gran Bretagna*, cit., 313.

risuotono l'imposta che è quindi trasferita in un fondo centrale e quindi ripartita fra gli enti locali secondo i principi propri di una sovvenzione corrente (current grant)⁴¹.

La legislazione britannica vieta agli enti locali la possibilità di ricorrere al prestito per current expenditure. Al contrario, gli enti locali vi possono accedere per capital spending.

Questa la composizione delle entrate dei Comuni⁴²:

Entrate	%	
Tributi	31 %	- Council tax 16 % - Redistributed business rates 15 %
Tariffe e prezzi per servizi	12 %	
Revenue Support Grant	22 %	
Other grants	25 %	
Altre entrate	10%	

8. Conclusioni

Il primo ammonimento che viene dagli studiosi di diritto comparato⁴³ è che la comparazione fra sistemi normativi deve considerare tutti i c.d. formanti giuridici che lo compongono e non limitarsi ad una teorica interpretazione del dato normativo. In altri termini, la comparazione ha per oggetto il diritto come è effettivamente applicato nell'ordinamento in oggetto (c.d. law in action) e non il diritto scritto nei testi normativi (c.d. law in the book).

Questo ammonimento risulta particolarmente utile nel caso di due Stati federali, Austria e Germania. In entrambi i casi, nonostante la forma di Stato valorizzi in modo significativo le autonomie locali, le fattispecie impositive sono determinate a livello federale ma, soprattutto, a livello federale è fissata la ripartizione delle risorse finanziarie. La prassi applicativa delle norme costituzionali, quindi, rivela, soprattutto nel caso austriaco, che il finanziamento dei comuni, ma anche dei Länder, avviene in misura più che significativa attraverso le compartecipazioni ai grandi tributi federali e i trasferimenti di risorse dai livelli di governo superiore. Esiste comunque una significativa differenza fra i due ordinamenti. Il Finanzverfassungsgesetz tedesco, come evidenziato, disciplina accuratamente a livello costituzionale il riparto delle risorse finanziarie, sebbene ne delega la concreta attuazione alla legge rinforzata, ovverosia con il consenso del Bundesrat. I comuni, quindi, trovano direttamente in Costituzione la regolamentazione delle principali fonti di finanziamento del loro bilancio. Questo non avviene nell'ordinamento austriaco, in cui il Bundes-Verfassungsgesetz semplicemente attribuisce autonomia (finanziaria) ai comuni, ed il cui riparto fra le risorse tributarie (e non) è affidato alla legge ordinaria.

Molto particolare e molto complesso il sistema belga, unico caso, fra quelli esaminati, in cui i comuni sono dotati di una potestà tributaria piena, nel senso che non necessitano della legge per l'istituzioni di nuove fattispecie impositive. Un secondo aspetto decisamente significativo è l'assenza di un divieto di doppia imposizione interna, espresso o ricavabile dal testo costituzionale. Le Regioni ed i comuni possono introdurre tributi, più precisamente imposte, anche su materie imponibili già occupate da altre imposte se non esiste un divieto espresso in tal senso.

Lo Stato che presenta il più deciso accentramento è il Regno Unito, dove i comuni non hanno alcuna autonomia, intesa quale potere di autodeterminare l'amministrazione del proprio territorio. Il Governo centrale, infatti, resta sempre titolare delle medesime potestà sulle materie trasferite ai comuni.

⁴¹ B. Potter, *United Kingdom*, 142 (346-347), in T. Ter-Minassian (coord.), *Fiscal Federalism in Theory and Practice*, Washington, 1997.

⁴² Fonte: Local Government Financial Statistics 14 (2003).

⁴³ G. Gorla, *Diritto comparato*, in Enc. dir., Vol. XII, Milano, 932. In particolare sulla comparazione tributaria si rinvia a M. Barassi, *La comparazione nel diritto tributario*, ed. provv., Bergamo, 2002; Id., *Comparazione (dir. trib.)*, in corso di pubblicazione per il Dizionario giuridico diretto da S. Cassese.