

Le clausole di riserva allo Stato del gettito di tributi compartecipati, tra tutela delle esigenze di finanza pubblica e salvaguardia dell'autonomia finanziaria (siciliana)

di Dario Immordino

(in corso di pubblicazione in "Le Regioni", 2011)

Mentre le altre regioni a statuto speciale hanno sostanzialmente completato l'adeguamento dei propri regimi finanziari al nuovo assetto del sistema di finanza pubblica¹, l'armonizzazione dell'ordinamento siciliano resta avviluppata in un estenuante contenzioso che esasperando i rapporti finanziari con lo Stato ed accentuando la divaricazione delle posizioni, restringe gli spazi per una composizione delle rispettive istanze all'insegna del principio di leale collaborazione.

Con la sentenza n. 152/2011 la Corte torna ad occuparsi dei rapporti finanziari tra Stato e Sicilia in relazione al controverso istituto della riserva all'erario del gettito di tributi compartecipati, che consente di far confluire nel bilancio statale le risorse derivanti dalla istituzione di nuove forme di prelievo o da mutamenti della disciplina fiscale di tributi preesistenti per far fronte al finanziamento di interventi diretti a soddisfare specifiche esigenze.

In particolare la funzione delle clausole di riserva consiste nell'avocare, per intero, allo Stato entrate *aggiuntive* che derivano da modifiche o innovazioni alla disciplina legislativa di tributi al cui gettito partecipano le Regioni, impedendo che le stesse usufruiscano automaticamente di tali incrementi in misura proporzionale alle proprie quote di compartecipazione.

In sostanza un atto normativo induce un incremento del gettito tributario, che destina all'erario statale: ciò consente allo Stato di fruire del *surplus* di risorse senza arrecare alcun pregiudizio alla Regione titolare della compartecipazione alle relative entrate, la quale continua semplicemente a godere delle risorse che già le spettavano sulla base della disciplina preesistente, senza beneficiare di alcun vantaggio, ma anche senza subire alcuna riduzione di risorse finanziarie, rispetto al passato, per effetto della disciplina legislativa sopravvenuta.

Ma, nonostante l'apparente semplicità e la formale assenza di riflessi negativi a carico dei bilanci regionali, l'applicazione dell'istituto ha generato notevoli difficoltà, puntualmente sfociate in un intenso contenzioso costituzionale, che ha assunto proporzioni particolarmente consistenti nell'ambito dei rapporti finanziari tra Stato e Sicilia.

2 - Ciò principalmente a causa della formulazione generica dell'art. 2 D.P.R. 1074/1965 che riconosce alla Regione l'intero gettito dei tributi riscossi nel proprio territorio, ma consente l'attribuzione allo Stato delle nuove entrate destinate con apposite leggi "alla

¹ Cfr G. MACCIOTTA, *Un nuovo Titolo III per lo Statuto sardo. Regioni: art. 119 della Costituzione e autonomie speciali*, in www.astridonline.it /Il-sistema1/Studi-e-ri/Archivio-22/MACCIOTTA_Titolo-III_Statuto-sardo_20_01_07.pdf, IDEM, *Regioni speciali e federalismo fiscale*, Relazione al seminario organizzato dalla regione Sardegna sul federalismo fiscale -12settembre 2008 in www.astridonline.it Studi-e-ri/Archivio-22/Macciotta_relazione_fed_fisc_12092008.pdf, A. VALDESALICI, *L'intesa finanziaria per il Trentino Alto Adige/Sudtirolo tra specialità e solidarietà*, in *Federalismo fiscale tra differenziazione e solidarietà. Profili giuridici italiani e comparati*, a cura di J. Woelk, Eurac book n. 55, 2010, 95 – 114, E. VIGATO, *L'attuazione del federalismo fiscale nelle Regioni speciali. Il passaggio del testimone di funzioni e responsabilità*, in *federalismi.it* n. 11/2011, D. IMMORDINO, *Il finanziamento del sistema sanitario siciliano: problemi e prospettive dell'adeguamento al nuovo assetto del sistema di finanza pubblica tra esigenze di razionalizzazione e tutela dell'autonomia speciale*, in www.norma.dbi.it, IDEM, *Con una sentenza sul riparto dei tributi tra Stato e Sicilia la Corte "salva" il federalismo fiscale*, in *Le Regioni* 2010.

copertura di oneri diretti a soddisfare particolari finalità contingenti o continuative dello Stato specificate nelle leggi medesime”.

Questa configurazione da una parte esprime la prevalenza delle esigenze generali su quelle locali, tipico corollario del principio unitario, e, dall'altra, evidenzia il carattere derogatorio dell'istituto della riserva rispetto al principio generale della spettanza alla Regione di tutte le entrate tributarie percepite nel territorio siciliano, e la necessità di circondarlo di “cautele” dirette a limitare la fuoriuscita dall'ambito regionale del gettito prodotto dallo sforzo fiscale dei contribuenti siciliani, ed a rendere possibile il controllo sull'esatto e corretto esercizio della deroga.

A tal fine la norma consente di riservare all'erario statale “solo” le *nuove* entrate, ossia le risorse aggiuntive rispetto al gettito “ordinario” prodotte dalla stessa legge che istituisce la riserva, così che la destinazione al bilancio statale non si traduca in una *deminutio* delle entrate regionali.

Ciò perché la regola in base alla quale spettano alla Sicilia le entrate tributarie riscosse nel suo ambito territoriale comporta che la sottrazione del gettito alla Regione e la sua destinazione al finanziamento di specifiche finalità dello Stato deve comunque ritenersi condizionata all'invarianza delle risorse destinate al bilancio regionale.

Motivo per cui quando, ad esempio, la legge che istituisce la riserva all'erario comprenda sia misure accrescitive delle entrate (introduzione di nuovi tributi, aumento di aliquote o estensione delle basi imponibili di tributi preesistenti), sia disposizioni destinate a ridurre il gettito (soppressione di tributi esistenti, riduzione di aliquote o restrizioni di basi imponibili di tributi), per nuove entrate riservate allo Stato devono intendersi solo gli incrementi *netti* di risorse derivanti dalla legge, e “dunque solo le maggiori entrate che eccedono le minori entrate contemporaneamente derivanti dallo stesso provvedimento”².

Ma la genericità del disposto normativo ha ingenerato notevoli incertezze, soprattutto in ordine alla interpretazione della locuzione *nuove entrate*, ed in particolare alla possibilità di ricomprendere nell'ambito di tale nozione il solo gettito derivante dalla introduzione di nuove forme di prelievo o anche quello prodotto dalla modifica della disciplina dei tributi erariali esistenti.

A seguito di un lungo contenzioso ha sostanzialmente trovato affermazione la interpretazione estensiva propugnata dal legislatore statale, che consente la riserva all'erario di ogni forma di incremento “non fisiologico” del gettito.

In tal senso è risultato decisivo l'orientamento della giurisprudenza costituzionale secondo cui per nuova entrata tributaria non deve intendersi esclusivamente il gettito prodotto dalla istituzione *ex novo* di un tributo, ma ogni *surplus* di prelievo fiscale derivante da un atto impositivo nuovo, in mancanza del quale l'entrata non si sarebbe verificata.

In particolare la Corte rileva che, qualora si riconoscesse allo Stato la possibilità di destinare al proprio erario solo le risorse derivanti dalla introduzione di nuove forme di prelievo verrebbe sostanzialmente vanificata la *ratio* dell'istituto della riserva: convogliare all'interno del bilancio statale ogni incremento tributario legislativamente indotto per finanziare oneri connessi a specifiche finalità indicate dal legislatore.

In tal modo si precluderebbe infatti al legislatore statale la possibilità di riservare al proprio erario numerose tipologie di incrementi di gettito (quali ad esempio le risorse aggiuntive derivanti dall'aumento di aliquote di tributi preesistenti di spettanza regionale, o dalla ridefinizione di deduzioni e detrazioni), tutti riconducibili all'ampia e generica categoria delle *nuove entrate*.

In sostanza può essere riservata all'erario ogni entrata derivante non soltanto dalla istituzione di nuovi tributi ma anche da ogni atto impositivo che aumenti le aliquote,

² cfr. sentn nn. 198 del 1999 e 49 del 1972

estenda la base imponibile o modifichi qualsiasi altro elemento costitutivo di forme di prelievo già esistenti³.

Rientrano nell'ampia categoria delle nuove entrate anche gli incrementi di gettito di una data fattispecie impositiva determinati dalla modifica della disciplina di un altro tributo, sempre che si tratti di effetti che, seppur indiretti, si producano automaticamente e costituiscano la fonte delle maggiori entrate (l'esempio classico è quello degli effetti prodotti sul gettito IVA dall'incremento delle accise sui prodotti petroliferi).

Forte dell'avallo della giurisprudenza costituzionale, lo Stato, soprattutto nel corso degli anni '90, ha fatto largo uso delle clausole di riserva per convogliare verso il proprio bilancio notevoli quantità di gettito⁴ derivanti dalla semplice rimodulazione delle basi imponibili di tributi già esistenti, ovvero dalla modifica del sistema di deduzioni e detrazioni o, ancora, dalla introduzione di nuove modalità di accertamento e di riscossione, dalla disciplina di condoni fiscali ecc.

Tanto basta a dare l'idea dell'ampiezza delle deroghe subite dal principio della spettanza alla Regione dell'intero gettito dei tributi riscossi nel territorio siciliano.

Tuttavia la Corte ha precisato che la riserva può riguardare unicamente le entrate aggiuntive rispetto al gettito ordinario, mentre non possono essere destinate al bilancio statale le risorse dirette a sostituire entrate già spettanti alla Sicilia, né quelle derivanti da una diversa modulazione del prelievo.

In tal senso, allorché il legislatore statale modifichi il sistema di riscossione di un tributo erariale preesistente prevedendo il versamento anticipato di un acconto e, in un secondo tempo, il versamento del saldo, l'attribuzione dell'acconto all'Erario deve ritenersi illegittima per contrasto con le disposizioni di rango costituzionale che assegnano alla Regione il gettito del vecchio tributo.

Ciò in quanto questo genere di provvedimenti non dà luogo ad entrate aggiuntive per il Fisco, ma dispone soltanto una diversa modalità di riscossione per una quota dell'imposta dovuta, che consente di incamerare un *surplus* di risorse all'atto del versamento dell'acconto, cui però corrisponderanno, nella stessa misura, minori entrate quando verranno riscossi, anziché gli interi importi dovuti, solo quelli eccedenti gli acconti già versati.

Una diversa interpretazione porterebbe "ad una palese elusione delle previsioni degli statuti speciali, che prevedono la partecipazione delle Regioni al gettito di determinate imposte. Se bastasse, infatti, la modifica delle modalità e quindi del tempo della riscossione, senza alcun aumento del gettito complessivo, per consentire l'avocazione allo Stato di quote del gettito medesimo, si verificherebbe non già l'effetto – corrispondente alla *ratio* delle clausole di riserva di nuove entrate all'erario - di lasciare invariato il gettito per la Regione, facendo beneficiare solo lo Stato di un aumento di entrate determinato dalla nuova disciplina legislativa; ma quello di avocare allo Stato l'intero importo di un gettito tributario in tutto o in parte devoluto alla Regione"⁵.

3 - Nella pratica applicativa è risultato altrettanto controverso il profilo concernente la determinazione del gettito oggetto di riserva.

Tale operazione risulta agevole in relazione a forme di prelievo di nuova istituzione o nel caso di semplici aumenti dell'aliquota proporzionale di un tributo esistente, ma si rivela molto più complessa quando le nuove entrate derivino da più articolate manovre sulle aliquote (per esempio attraverso aumenti di alcune e contestuali riduzioni di altre, o attraverso la ridefinizione della "curva" delle aliquote medie o marginali al fine di incidere

³ cfr Corte cost. sentt. nn 49 del 1972 e 429 del 1996

⁴ cfr. d.l. 1992 n. 384, d.l. 1993, n. 155, d.l. 1995, n. 41, l. 1995 n. 549, d.l. 1995 n. 565, d.l. 1996 n. 323

⁵ Cfr sent. n. 198/1999

sulla progressività del prelievo), ovvero da modifiche legislative che incidono sulla estensione della base imponibile dei tributi.

In questi casi distinguere, in relazione a ciascuno degli esercizi finanziari interessati, il *surplus* di entrate prodotto dalle nuove disposizioni dall'incremento di gettito fisiologico derivante dall'evoluzione congiunturale può non essere affatto agevole, e richiedere operazioni tecnicamente complesse di stima e di valutazione della provenienza delle risorse aggiuntive.

La complessità tecnica di tali operazioni risulta accresciuta quando il nuovo gettito deriva da una molteplicità di provvedimenti normativi o di disposizioni contenute nella stessa legge che dispone la riserva delle entrate all'erario, che incidono su vari aspetti della disciplina previgente, secondo la tecnica delle leggi *cd omnibus* che riuniscono in uno stesso testo normativo un gran numero di disposizioni accomunate solo dalla generica finalità (razionalizzazione della finanza pubblica e contenimento della spesa, sviluppo ecc).

E la fissazione di criteri tecnici di stima e valutazione della provenienza del gettito si rivela tanto più impegnativa e suscettibile di valutazioni erronee quando – come nel caso dell'ordinamento siciliano - la disciplina dei rapporti finanziari tra Stato e Regione non indica precisi e chiari canoni di ripartizione delle entrate localmente riscosse.

In merito la Corte non nega al legislatore centrale la possibilità di ricorrere – in via generale, e salve le specificità delle singole fattispecie – a criteri presuntivi ragionevoli, fondati su stime attendibili⁶, ma, in considerazione della complessità delle valutazioni tecnico-finanziarie richieste per la corretta applicazione della riserva, pone l'esigenza di un procedimento che non escluda la partecipazione della Regione, in forme adeguate al caso⁷.

Ciò perché il principio di leale cooperazione, che deve improntare le relazioni interistituzionali laddove si verificano interferenze fra le rispettive sfere e i rispettivi ambiti finanziari, esige il ricorso a procedimenti non unilaterali, ma che contemplino una partecipazione della Regione direttamente interessata⁸.

E quando l'esercizio della potestà normativa statale incide sulle prerogative di autonomia speciale l'attivazione di simili procedimenti si rivela indispensabile, al fine di garantire che il sacrificio delle istanze autonomistiche a favore di quelle connesse all'unità dell'ordinamento non si risolva in una indebita compressione e in un sostanziale annullamento dei poteri e delle prerogative delle regioni ad autonomia differenziata.

Di conseguenza, atteso che la devoluzione al bilancio statale di entrate relative a tributi compartecipati deroga al principio della attribuzione alla Sicilia dell'intero gettito dei tributi erariali riscossi nel proprio territorio ed incide direttamente sull'autonomia finanziaria della Regione, la determinazione delle risorse sottratte al bilancio regionale non può costituire oggetto di una decisione unilaterale dello Stato nell'esercizio di una potestà discrezionale, ma postula la necessità di procedimenti che assicurino una doverosa forma di partecipazione e consultazione della Regione stessa⁹.

⁶ cfr. sentenza n. 253 del 1996

⁷ Cfr sent. n. 288 del 2001.

⁸ In merito peraltro la Corte rileva che costituiscono espressioni significative di tale esigenza le norme di attuazione degli statuti speciali, le quali, a tal proposito, contemplano procedimenti cui sono chiamate a partecipare le Regioni (cfr. art. 4, comma 1 e comma 2, lettera a, del d.P.R. 23 gennaio 1965, n. 114, recante "Norme di attuazione dello Statuto speciale della Regione Friuli-Venezia Giulia, in materia di finanza regionale", come sostituito dall'art. 2 del d.lgs. 2 gennaio 1997, n. 8; artt. 9, 10, commi 1, 6 e 7, lettera a, 10-*bis*, comma 1, lettera a, del d.lgs. 16 marzo 1992, n. 268, recante "Norme di attuazione dello Statuto speciale per il Trentino-Alto Adige in materia di finanza regionale e provinciale", come modificati dagli artt. 4, 5 e 6 del d.lgs. 24 luglio 1996, n. 432; e cfr. pure l'art. 8 della legge 26 novembre 1981, n. 690, recante "Revisione dell'ordinamento finanziario della Regione Valle d'Aosta").

⁹ Ibidem

In tal senso la titolarità in capo allo Stato del potere di identificare i casi di riserva al proprio erario di specifiche entrate non è sufficiente ad escludere la necessità di un coordinamento con la regione interessata, in tutti i casi in cui la modifica del sistema di riparto determini un'interferenza tra i rispettivi ambiti finanziari¹⁰.

Alle luce di siffatte argomentazioni le disposizioni statali vengono ritenute costituzionalmente illegittime quando non prevedono, ai fini della loro attuazione, un procedimento che contempli la partecipazione della Regione, la quale deve essere posta in grado di interloquire sulle scelte tecniche e sulle stime da effettuare, e di rappresentare il proprio punto di vista¹¹.

Ciò posto la necessità di coinvolgere la Regione non comporta automaticamente l'obbligo di garantire la presenza del suo Presidente alla seduta del Consiglio dei ministri in cui si delibera l'adozione del provvedimento che dispone la riserva, almeno quando si tratti di atti legislativi produttivi di effetti sull'intero territorio nazionale, in relazione ai quali difetta "un interesse giuridicamente differenziato della Regione Sicilia"¹².

Le prerogative regionali possono trovare tutela, ad esempio, attraverso il coinvolgimento della Conferenza unificata nella determinazione delle regolazioni contabili degli effetti finanziari conseguenti all'attuazione delle disposizioni che dispongono la riserva di entrate: un meccanismo idoneo a prevenire o riparare eventuali pregiudizi in termini di riduzione del gettito spettante alla Sicilia prodotti in sede di applicazione della normativa, facendo conseguire alla Regione quanto di pertinenza¹³.

Al termine del procedimento gli organi centrali possono assumere la decisione finale anche in caso di dissenso da parte della Regione, la quale conserva la facoltà di avvalersi degli ordinari rimedi previsti dall'ordinamento, sia qualora ritenga che l'attuazione delle norme di riserva sia avvenuta in violazione della legalità, sia allorché insorga controversia sull'ambito delle proprie sfere di attribuzione presidiate da norme costituzionali o di attuazione dello Statuto.

4 - Nel caso di specie la controversia concerne la riserva allo Stato delle maggiori entrate derivanti dal recupero dei crediti d'imposta illegittimamente utilizzati, dalla definizione agevolata delle controversie fra le società ex concessionarie del servizio nazionale della riscossione e l'Amministrazione finanziaria relative alle attività svolte fino al 30 giugno 1999, nonché di alcuni giudizi pendenti dinanzi alla Corte di cassazione.

La censura riguarda nello specifico gli artt. 1, comma 6, 2, commi 2-octies e 2-undecies, 3, comma 2-bis, del decreto legge 25 marzo 2010, n. 40, convertito, con modificazioni, con legge 22 maggio 2010, n. 73¹⁴, e verte sull'assunto che dette disposizioni, prive di una clausola di salvaguardia delle prerogative delle Regioni a statuto speciale e quindi anche ad esse applicabili, ledano le attribuzioni e l'autonomia finanziaria della Sicilia, quali risultano dagli artt. 36 e 37 dello Statuto e dagli artt. 2 e 8 della normativa di attuazione (decreto del Presidente della Repubblica 26 luglio 1965, n. 1074), e violino il principio di leale collaborazione.

La prima delle disposizioni censurate reca norme finalizzate a garantire un più efficace contrasto agli indebiti utilizzi dei crediti d'imposta¹⁵ riconosciuti ai sensi dell'articolo 17 del

¹⁰ Cfr sentenza n. 398 del 1998

¹¹ Cfr sent. n. 133/2002

¹² Cfr sentenze nn. 92 del 1999 e 133/2002

¹³ Cfr sentenza n. 138 del 1999, punto 16 del considerato in diritto

¹⁴ Disposizioni urgenti tributarie e finanziarie in materia di contrasto alle frodi fiscali internazionali e nazionali operate, tra l'altro, nella forma dei cosiddetti "caroselli" e "cartiere", di potenziamento e razionalizzazione della riscossione tributaria anche in adeguamento alla normativa comunitaria, di destinazione dei gettiti recuperati al finanziamento di un Fondo per incentivi e sostegno della domanda in particolari settori

¹⁵ A tal fine viene fatto carico all'Agenzia delle entrate di trasmettere alle amministrazioni e agli enti tenuti al recupero delle somme indebitamente fruite i dati relativi ai crediti d'imposta indicati nelle dichiarazioni dei

D.Lgs. n. 241/1997 attraverso la compensazione con i debiti tributari relativi ad altre tasse, tributi o contributi¹⁶.

Ma ciò che più conta, ai fini della controversia, è che le somme recuperate dalle amministrazioni e dagli enti coinvolti nell'attività di contrasto alle frodi fiscali, devono essere riversate all'entrata del bilancio dello Stato e rimangono acquisite nelle casse erariali¹⁷.

I commi da 2-*septies* a 2-*decies* dell'art. 1 consentono alle società ex concessionarie del servizio nazionale della riscossione - le cui quote sono state acquisite da Equitalia S.p.A.¹⁸ - di definire con modalità agevolate alcune controversie, tuttora pendenti, relative alle attività svolte, in proprio o da loro partecipate, fino al 30 giugno 1999, cioè al periodo in cui vigeva l'obbligo del non riscosso come riscosso¹⁹.

La definizione agevolata si realizza con il versamento di un importo pari ad una percentuale delle somme dovute in base alla sentenza impugnata o impugnabile (ovvero, in mancanza, all'ultimo atto amministrativo), individuata con decreto ministeriale²⁰ ed estingue i giudizi pendenti alla data di entrata in vigore della legge di conversione del D.L. n. 40 originati da dinieghi di rimborso²¹ o di discarico²² di quote inesigibili, ovvero ancora

redditi ovvero ai crediti utilizzati in compensazione nei versamenti unitari effettuati con modello F24.

¹⁶ Detta norma dispone che i contribuenti che vantano dei crediti per imposte possono compensare il suddetto importo portandolo in riduzione dalle somme a debito dovute a titolo di imposte, tasse, tributi o contributi. Al fine di contrastare gli indebiti utilizzi del credito d'imposta alcune misure sono già state introdotte dall'articolo 10 del D.L. n. 78/2009 ai sensi del quale le compensazioni di crediti IVA superiori a 10.000 euro, effettuabile esclusivamente in via telematica, è ammessa solo se il credito risulta espressamente nella dichiarazione annuale o trimestrale IVA. Inoltre, se il credito IVA è superiore a 15.000 euro, ai fini della compensazione è richiesto che la dichiarazione sia corredata dal visto di conformità da parte dei soggetti abilitati (c.d. "visto leggero") ovvero che la dichiarazione sia sottoscritta anche dal soggetto cui è demandato il controllo contabile ai sensi dell'articolo 2409-*bis* del codice civile (revisore legale dei conti o società di revisione iscritta nell'apposito albo).

¹⁷ Cfr art. 1, comma 6, decreto legge 25 marzo 2010, n. 40

¹⁸ Con la riforma del sistema della riscossione, realizzata con decreto-legge 30 settembre 2005 n. 203, è stato superato il sistema dell'affidamento del servizio di riscossione mediante ruolo a concessionari privati, individuati per circoscrizioni territoriali, e contestualmente il servizio è stato attribuito alla società Riscossione S.p.A., operante dal 1° ottobre 2006 ed oggi denominata Equitalia S.p.A.. Per agevolare il passaggio dei carichi dai precedenti concessionari al nuovo soggetto, è stato previsto (articolo 3, comma 7 del decreto-legge n. 203 del 2005) che Equitalia acquisti quote non inferiori al 51 per cento del capitale delle società concessionarie, ovvero il ramo d'azienda delle banche che hanno gestito direttamente l'attività di riscossione, a condizione che il cedente acquisti a sua volta una partecipazione al capitale sociale di essa. Entro il 31 dicembre 2010 i soci pubblici dovevano riacquistare tali partecipazioni, nonché le azioni eventualmente ancora detenute da soggetti privati nelle società ex concessionarie non interamente partecipate. L'articolo 3, comma 10 del decreto-legge n. 203 del 2005, a seguito degli acquisti delle società concessionarie del servizio della riscossione dei tributi da parte di Equitalia S.p.A., ha disposto il trasferimento ai cedenti dell'obbligo di versamento delle somme da corrispondere, a qualunque titolo, in conseguenza dell'attività di riscossione svolta fino alla data dell'acquisto, nonché delle somme dovute per l'eventuale adesione alla sanatoria delle responsabilità amministrative derivanti dall'attività svolta fino al 30 giugno 2005, ex articolo 1, commi 426 e 426-bis, della legge 30 dicembre 2004, n. 31

¹⁹ Sono escluse dalla definizione agevolata le controversie relative all'attività di riscossione dei tributi e delle altre entrate delle regioni, degli enti locali e delle Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e di quella delle entrate costituenti risorse proprie dell'Unione europea.

²⁰ La percentuale da versare per accedere alla definizione agevolata è stata individuata con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 3 agosto 2010 (previsto dal comma 2-*octies* e pubblicato nella Gazzetta ufficiale 11 agosto 2010, n. 186), in un importo "... *pari al 10,91 per cento dell'importo dovuto in base alla sentenza impugnata o impugnabile ovvero, in mancanza, all'ultimo atto amministrativo o all'invito a dedurre o all'atto di citazione*", sulla base del rapporto tra il riscosso nel triennio 2006-2008 sui ruoli affidati dall'Agenzia delle entrate ed il carico affidato negli anni 2006 e 200.

²¹ articolo 83 del DPR 28 gennaio 1988, n. 43

²² articolo 90 del medesimo DPR n. 43 del 1988

da pretese risarcitorie recate da inviti a dedurre, nel corso di giudizi di responsabilità contabile²³ o, infine, da atti di citazione introduttivi di giudizi di responsabilità²⁴.

Le maggiori entrate – accertate in misura pari ed euro 81.156.104,11²⁵ – sono destinate al fondo per il finanziamento delle missioni di pace, alla concessione di agevolazioni tariffarie per le spedizioni effettuate da associazioni ed organizzazioni senza fine di lucro, e nei limiti di tre milioni di euro, per il 2010, al finanziamento di interventi in favore del settore tessile e dell'abbigliamento.

L'articolo 3 comma 2-*bis* reca disposizioni per accelerare la definizione delle controversie tributarie pendenti che originano da ricorsi iscritti a ruolo in primo grado da oltre 10 anni, per le quali risulti soccombente l'Amministrazione finanziaria dello Stato nei primi due gradi di giudizio²⁶.

In particolare i giudizi pendenti innanzi alla Commissione tributaria centrale - salvo quelli aventi ad oggetto istanze di rimborso – vengono definiti automaticamente con decreto assunto dal Presidente del collegio. Le controversie tributarie pendenti innanzi alla Corte di Cassazione si estinguono con il pagamento di un importo pari al 5 per cento del valore della causa e contestuale rinuncia ad ogni eventuale pretesa di equa riparazione²⁷.

Le maggiori entrate sono destinate alle esigenze di finanziamento delle missioni internazionali di pace.

Rispetto a simili disposizioni la Sicilia lamenta la violazione dei principi costituzionali in tema di finanza regionale, contenuti negli artt. 36 e 37 dello Statuto di autonomia e nell'art. 2 del d.P.R. n. 1074 del 1965, secondo cui spetta alla Regione l'intero gettito tributario riscosso nell'ambito del suo territorio, con esclusione delle *nuove entrate* destinate con apposite leggi alla copertura di oneri diretti a soddisfare particolari finalità contingenti o continuative dello Stato specificate nelle leggi medesime.

In proposito la difesa regionale argomenta che le risorse sottratte all'erario regionale non rientrerebbero tra quelle che il legislatore statale può devolvere al proprio bilancio, poiché non deriverebbero dalla istituzione di un nuovo tributo, né dall'aumento di aliquota di una forma di prelievo preesistente, ma concernerebbero fattispecie già oggetto di tassazione, con il risultato di determinare la destinazione allo Stato del gettito di fattispecie impositive spettanti alla Regione.

La Sicilia contesta anche la disciplina delle modalità di attuazione della riserva delle entrate derivanti dalla definizione agevolata delle controversie tra gli ex concessionari del servizio di riscossione e l'Amministrazione finanziaria, nella parte in cui - in violazione dell'art. 36 dello Statuto e del principio di leale collaborazione - la determinazione dell'importo da versare per la definizione dei giudizi viene demandata ad un decreto del

²³ articolo 5 del decreto-legge 14 novembre 1993, n. 453

²⁴ La materia era stata già più volte interessata, negli ultimi anni, da specifici interventi normativi (art. 36, commi 10 *bis*, *ter* e *quater* del D.Lgs n. 46/1999; L. n. 265/2002; art. 1, comma 426, L. n. 311/2004 e succ. mod.; decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248; art. 35, c. 26-*quater* della L. n. 248/2006), per lo più finalizzati a semplificare la definizione del vasto contenzioso.

²⁵ Con decreto del Ministero economia e finanze del 15 novembre 2010 è stato accertato l'afflusso di questa somma nel capitolo 1039 dell'entrata del bilancio dello Stato, appositamente istituito per l'acquisizione degli introiti di cui ai citati commi da 2-*septies* a 2-*decies* dell'art. 2 del decreto-legge n. 40 del 2010

²⁶ La disposizione è inserita in un *corpus* di norme eterogenee, complessivamente volte alla deflazione del contenzioso tributario nell'ottica di razionalizzazione della riscossione dei tributi. Anche per rispondere alle esigenze di contenimento del contenzioso nei termini di durata ragionevole dei processi previsti ai sensi della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, ratificata ai sensi della legge 4 agosto 1955, n. 848, sotto il profilo del mancato rispetto del termine ragionevole di cui all'articolo 6, paragrafo 1, della predetta Convenzione

²⁷ Tali procedimenti restano sospesi fino alla scadenza del termine di novanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto-legge in commento; sono definiti con compensazione integrale delle spese del processo. E' previsto che in ogni caso non si faccia luogo a rimborso.

Ministero dell'economia e delle finanze, senza prevedere alcuna forma di partecipazione della Regione al procedimento finalizzato all'adozione del provvedimento.

5 - Simili argomentazioni trovano accoglimento con riferimento alle entrate derivanti dal recupero degli aiuti illegittimamente fruiti e dalla definizione agevolata delle controversie tributarie pendenti dinanzi alla Corte di cassazione.

Nel primo caso si tratta infatti di risorse derivanti dal recupero di agevolazioni fiscali indebitamente fruiti e finanziate a carico del bilancio regionale attraverso la rinuncia a quote di tributi erariali che avrebbero dovuto essere riscossi nel territorio siciliano, il cui gettito, ai sensi dell'art. 2 delle disposizioni di attuazione dello Statuto, spetta alla Regione.

È vero che lo Stato, nell'esercizio della propria potestà legislativa esclusiva in materia tributaria, può disporre in merito alla disciplina di forme di prelievo istituite con propria legge, anche se il correlativo gettito sia di spettanza regionale, alla sola condizione che non sia alterato il rapporto tra i complessivi bisogni regionali ed i mezzi finanziari per farvi fronte²⁸.

Ma la titolarità del tributo consente al legislatore statale di modificarne la disciplina o l'importo originariamente stabilito, non certo di alterarne la destinazione stabilita dalle disposizioni di attuazione dello Statuto speciale.

In altri termini lo Stato può determinare riduzioni del gettito spettante alla Regione attraverso manovre sulle aliquote, modifiche al sistema di deduzioni o detrazioni, introduzione di forme di concordato e varie misure di condono, ma non può appropriarsi di entrate che competono alla Sicilia sulla base di disposizioni che hanno valore sub-costituzionale, e come tali sono destinate a prevalere sugli atti legislativi ordinari.

Motivo per cui deve ritenersi pienamente legittima la riduzione delle risorse destinate al bilancio regionale determinata dalla norma che dispone l'agevolazione fiscale, ma il gettito relativo resta di "proprietà" della Regione, la quale così come sopporta il costo del credito d'imposta, allo stesso modo ha pieno diritto "non solo a provvedere al detto recupero, ma anche ad acquisire il gettito da esso derivante, "posto che tale gettito, lungi dal costituire frutto di una nuova entrata tributaria erariale, non è altro che l'equivalente del gettito del tributo previsto"²⁹.

La riserva allo Stato di risorse derivanti dalla definizione agevolata delle controversie tributarie pendenti dinanzi alla Corte di cassazione, invece, ha ad oggetto entrate che scaturiscono da contestazioni concernenti tributi erariali, compresi quelli che avrebbero dovuto essere riscossi nel territorio regionale siciliano.

Ciò perché le risorse oggetto della riserva derivano da controversie che trovano il loro presupposto nell'esistenza di un rapporto tributario, e la cui definizione delinea una agevolazione in ordine a tributi preesistenti. Non si tratta pertanto, di entrate aggiuntive rispetto al gettito "ordinario", ma di risorse sostitutive di quote di prelievo destinato all'erario regionale, prodotte da forme di transazione concernenti "tributi di pacifica spettanza regionale"³⁰.

Di talché la devoluzione di queste risorse all'erario statale "incide inevitabilmente sulle finanze regionali siciliane, che ne subiscono le conseguenze proprio in base al principio stabilito dall'art. 2 del d.P.R. n. 1074 del 1965, secondo il quale spettano alla Regione

²⁸ Cfr ex multis sentt. nn. 222 del 1994, 138 del 1999, 311 del 2003, 29 e 37 del 2004

²⁹ Punto 4.1 del considerato in diritto

³⁰ Cfr sentt nn. 49 del 1972 e 29 del 2004. V anche sent. N. 342/2010, pronunciata sulla questione di legittimità costituzionale della dell'art. 2, comma 230, della legge 23 dicembre 2009, n. 191 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – Legge finanziaria 2010), che prevedeva la riapertura dei termini per la rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni edificabili e di partecipazioni non negoziate in mercati regolamentari e il conseguente differimento dei termini per il versamento della relativa imposta sostitutiva, e riservava all'erario dello Stato le "maggiori entrate

siciliana tutte le entrate tributarie erariali riscosse nell'ambito del suo territorio, dirette o indirette, comunque denominate"³¹.

Più complessa la questione relativa alla riserva all'erario statale delle entrate derivanti dalla definizione agevolata delle controversie fra le società ex concessionarie del servizio nazionale della riscossione e l'amministrazione finanziaria, pendenti alla data di conversione del d.l. n. 40/2011 e relative alle attività svolte, fino al 30 giugno 1999, nell'esercizio in concessione del servizio di riscossione.

In questo caso le risorse introitate dal bilancio statale derivano dalla definizione delle pretese risarcitorie azionate attraverso l'attivazione di giudizi di responsabilità e delle controversie concernenti la richiesta, rivolta dalle ex concessionarie all'amministrazione finanziaria, di rimborso o di discarico di quote di tributi, anticipate all'erario e poi rivelatesi inesigibili (artt. 83 e 90 del d.P.R. 28 gennaio 1988, n. 43).

Si tratta di entrate eterogenee, ma accomunate dalla riferibilità solo indiretta alla riscossione di tributi nel territorio siciliano.

Se è vero, infatti, che le controversie definite attengono tutte alla gestione dell'attività di riscossione nell'ambito territoriale siciliano, è altrettanto indubitabile che il gettito relativo non può considerarsi il prodotto di una nuova entrata conseguita in seguito alla istituzione di un tributo o alla variazione della disciplina di forme di prelievo erariali preesistenti.

Nel caso delle pretese risarcitorie recate da atti di citazione o da inviti a dedurre nell'ambito di giudizi di responsabilità contabile le contestazioni non attengono alla riscossione del gettito tributario, ma alla gestione di tale attività e delle somme percepite.

La seconda fattispecie di entrate riservate attiene, invece, alle controversie relative alle richieste di rimborso o di discarico di quote di tributi, anticipate all'erario e poi rivelatesi inesigibili, in relazione all'attività di riscossione svolta nel periodo precedente la riforma del 1999³².

Le entrate derivanti dalla definizione di questo genere di controversie concernono la spettanza del diritto al rimborso degli importi anticipati ma materialmente non percepiti, mentre l'esigibilità delle somme iscritte a ruolo rileva solo con riferimento ai rapporti interni tra concessionario e Amministrazione titolare del gettito.

Si tratta cioè di pretese che ineriscono alla attività di riscossione solo in relazione al profilo concernente i diritti e obblighi derivanti dal rapporto di concessione, ma che non incidono sul diritto della regione a percepire il gettito ad essa spettante.

In entrambi i casi, insomma, "non si configurano entrate tributarie, né nuove, né preesistenti"³³, giacché le somme riservate all'erario derivano da forme di transazione aventi ad oggetto pretese connesse al rapporto di concessione.

6 - Al di là della soluzione della specifica questione la sentenza offre lo spunto per una sintetica riflessione sulla compatibilità dell'istituto della riserva allo Stato del nuovo gettito di tributi compartecipati con l'assetto del sistema di finanza pubblica delineato dalla riforma costituzionale e dai primi provvedimenti attuativi.

³¹ Punto 7.1 del considerato in diritto

³² In quel periodo le società concessionarie della riscossione di tributi, in forza del cd obbligo del non riscosso come riscosso, erano tenute ad anticipare all'Amministrazione titolare del gettito anche gli importi iscritti in ruolo ma materialmente non percepiti, salvo il diritto ad ottenerne il rimborso dopo aver dimostrato l'inesigibilità del tributo. A seguito della richiesta l'Amministrazione finanziaria o l'ente che aveva emesso il ruolo disponeva, entro il termine di dodici mesi, il rimborso, per ciascuna rata iscritta a ruolo, dell'ammontare delle quote inesigibili, che poteva essere negato per le quote di cui l'ufficio o l'ente non riteneva documentata la inesigibilità. Nella riscossione delle entrate affidate senza obbligo del non riscosso come riscosso, il concessionario non era tenuto a versare gli importi non percepiti alla scadenza prefissata, ma poteva presentare istanza di discarico per inesigibilità. Solo in caso di diniego era obbligato a procedere al versamento.

³³ Punto 6.1 del considerato in diritto

Da una parte, infatti, bisogna tener conto che si tratta di un meccanismo in grado di garantire una consistente massa di entrate all'asfittico bilancio statale, particolarmente utili nei periodi di sofferenza della finanza pubblica, e che le nuove entrate oggetto di riserva all'erario dello Stato costituiscono comunque il prodotto dello sforzo fiscale dei cittadini italiani, e come tale non pare irragionevole prevederne la destinazione a finalità di "interesse generale".

Sotto questo profilo la riserva all'erario statale di risorse tributarie e la corrispondente sottrazione di gettito ai bilanci regionali costituisce una forma di espressione del principio unitario, legittima anche nell'ambito del nuovo assetto del sistema di finanza pubblica. In proposito in diverse occasioni la giurisprudenza costituzionale ha avuto modo di rilevare che anche nel nuovo contesto possono trovare giustificazione forme di prevalenza, o di tutela rafforzata delle esigenze della finanza pubblica statale rispetto alle istanze autonomistiche.

Dall'altra parte però non si può fare a meno di interrogarsi sulla coerenza di meccanismi di sottrazione di gettito tributario alle regioni nell'ambito di un sistema imperniato sul principio della territorializzazione dell'imposizione, in base al quale il gettito dei tributi erariali compartecipati deve affluire presso le regioni nel cui ambito territoriale risiedono i contribuenti che hanno prodotto lo sforzo fiscale³⁴.

Ma oltre a ciò la riserva allo Stato degli incrementi di gettito concernenti tributi in parte devoluti alle regioni appare poco coerente con i principi di responsabilità finanziaria e trasparenza indicati dagli artt. 1 e art. 2 della legge n. 42/2009 come cardini del nuovo impianto finanziario, strumentali a consentire il controllo dei cittadini sulle politiche fiscali di ciascun ente istituzionale³⁵.

L'insieme di questi principi mira a garantire che i tributi mediante i quali regioni ed enti territoriali finanziano la loro attività ed esercitano il proprio potere impositivo, siano strutturati in modo che il contribuente abbia diretta percezione di quanta ricchezza gli è prelevata dal suo ente esponenziale, così da poterne valutare le politiche anche alla luce dei sacrifici che gli hanno comportato.

Vero è che la corretta implementazione di simili principi richiederebbe una netta distinzione tra le forme di prelievo di cui sono titolari i diversi livelli di governo, al fine di realizzare una tendenziale corrispondenza tra "cosa tassata" e "cosa amministrata", e che in tal senso il "peccato originale" consiste nella scelta di fondare il sistema tributario sulla condivisione tra diversi enti delle medesime basi imponibili e fattispecie impositive, che rende difficile per il cittadino-elettore individuare il "responsabile" dell'aumento della pressione fiscale.

Ma il ricorso all'istituto della riserva accentua questa opacità ed altera al contempo il sistema di riparto del gettito e l'equilibrio della compartecipazione.

Ciò perché il legislatore statale realizza forme di incremento della pressione fiscale e ne sottrae i proventi alla Regione, chiamata a sopportare pro quota "l'onere sociale" dell'aumento del prelievo senza potere beneficiare del gettito relativo.

³⁴ Cfr art. 119 Cost e art. 2, c.2, lett. hh), legge n. 42/2009

³⁵ Cfr art. 1 "La presente legge costituisce attuazione dell'articolo 119 della Costituzione", e assicura autonomia di entrata e di spesa di comuni, province, città metropolitane e regioni" in maniera da garantire la loro massima responsabilizzazione e l'effettività e la trasparenza del controllo democratico nei confronti degli eletti". Art. 2, comma 2, i decreti legislativi attuativi della delega "sono informati ai seguenti principi e criteri direttivi generali: lett. a) autonomia di entrata e di spesa e maggiore responsabilizzazione amministrativa, finanziaria e contabile di tutti i livelli di governo; c) ... trasparenza del prelievo; dd) trasparenza ed efficienza delle decisioni di entrata e di spesa hh) territorialità dei tributi regionali e locali e riferibilità al territorio delle compartecipazioni al gettito dei tributi erariali, in conformità a quanto previsto dall'articolo 119 della Costituzione

Ciò è ancora più vero nel caso delle regioni speciali che godono di quote di compartecipazione al gettito dei tributi erariali in misura variabile dal 20% ³⁶all'intero ammontare³⁷.

In simili circostanze è giocoforza che l'aumento della pressione fiscale venga "addebitato", almeno in parte, agli amministratori regionali, anche se in effetti i loro enti non ne percepiscono i benefici.

Le recenti modifiche agli ordinamenti finanziari delle regioni ad autonomia differenziata non hanno affrontato specificamente questo aspetto, ma l'adeguamento degli statuti speciali al nuovo assetto del sistema di finanza pubblica può costituire la base successivi accordi con lo Stato diretti ad escludere o limitare il ricorso del legislatore centrale alle clausole di destinazione all'erario del gettito di tributi compartecipati.

Atteso che l'istituto della riserva costituisce fondamentalmente una forma di partecipazione degli enti infrastatali al conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica attraverso la rinuncia ad entrate tributarie, in seguito agli accordi con cui le Regioni speciali si impegnano a concorrere alla realizzazione di detti obiettivi attraverso la rinuncia a finanziamenti statali e l'assunzione in carico dei costi di alcune funzioni attualmente finanziate con risorse dello Stato, non residuano particolari ostacoli giuridici alla introduzione nei rispettivi ordinamenti di norme che escludano ogni forma di deroga alle regole di riparto del gettito stabilite dalle discipline statutarie e di attuazione.

O che quantomeno riconducano le fattispecie di destinazione del gettito aggiuntivo alle casse erariali ad ipotesi effettivamente eccezionali, connotate dai caratteri di "necessità ed urgenza", in coerenza con la natura derogatoria dell'istituto della riserva rispetto ai criteri generali di riparto del gettito dei tributi erariali e ai principi di territorialità, responsabilità finanziaria e trasparenza del prelievo.

³⁶ Compartecipazione della regione Trentino Alto Adige al gettito dell'IVA generale, calcolata sulla base dei consumi finali.

³⁷ Ai sensi dell'art. 2 D.P.R. 1074/1965 spetta alla Sicilia l'intero gettito dei tributi riscossi nel proprio territorio