

La distinzione fra tributo erariale e tributo proprio derivato nel quadro dell'autonomia statutaria speciale: il caso Sicilia

di Marco Greggi *
(13 giugno 2013)

Con la sentenza che qui si commenta la Corte costituzionale è stata chiamata ancora una volta a mettere ordine nell'intricata materia del riparto delle potestà impositive fra Stato ed enti territoriali minori (nella specie, la regione Sicilia) quando ad essere in gioco sono i limiti della potere statale di disporre di tributi, assegnandone il gettito ad enti terzi. Quest'opera razionalizzatrice è stata resa ancora più complessa dal coinvolgimento di una regione a statuto speciale che ha da sempre gelosamente custodito le sue speciali prerogative¹, testimone ne sia anche l'elevato livello di contenzioso promosso dalla regione Sicilia dinnanzi alla Consulta².

La questione all'attenzione dei giudici concerneva due forme di prelievo profondamente diverse fra loro: l'imposta sulle assicurazioni³ per la responsabilità civile derivante dalla circolazione dei veicoli a motore⁴ e una addizionale all'accisa sull'energia elettrica⁵. Mentre a beneficiare della prima forma di prelievo erano sempre le province (in ragione del fatto che su di queste insisteva altresì l'obbligo di tenere il registro dei veicoli), nel secondo caso l'addizionale era disposta invece a favore dei comuni qualora si trattasse di utenze accese per finalità ad uso domestico.

La *ratio* che ha animato il legislatore del 2012 era coerente con l'ottica della semplificazione dell'imposizione fiscale locale su tutto il territorio nazionale (regioni a statuto speciale incluse): si disponeva⁶, cioè, che anche per le regioni a statuto speciale la

1 Dottrina ricorda (cfr. Roberto **Bin** – Giovanni **Pitruzzella**, *Diritto costituzionale*, Torino, 2010, p. 391) che lo statuto speciale della regione Sicilia è stato l'unico a essere "costituzionalizzato" *ex post*.

2 Lo statuto siciliano è stato nel 2012 il parametro costituzionale di ben 17 giudizi, che si sono risolti o con sentenza o con ordinanza. Nel 2013 sono già 4 i casi decisi sollevati dalla regione Sicilia.

3 Per una ricostruzione sistematica del regime tributario dell'assicurazione si rinvia già a Franco **Gallo**, *L'imposta sulle assicurazioni*, Torino, 1970, *passim*.

4 L'imposta è divenuta tributo provinciale in tutta Italia in seguito all'approvazione del Decreto Legislativo n. 68 del 6 maggio 2011.

5 Art. 6 del D.l. 28 novembre 1988 n. 511, convertito in L. 27 gennaio 1989 n. 20, e successive modifiche fino alla sua abolizione nel territorio nazionale con l'art. 18, cc. 5 e 6 del D.lgs. 68/11. Si veda in generale Roberto **Baggio**, *I tributi provinciali*, in (a cura di Andrea **Amatucci**) *Trattato di diritto tributario*, Padova, 2001, IV, 1, p. 415, 433 e ss.

6 Art. 4, co. 2 e 10 D.l. 2 marzo 2012, n. 16 (convertito in l. 26 aprile 2012, n. 44).

prima forma di prelievo venisse direttamente attribuita alle province e che la seconda venisse invece *in toto* abolita.

Questa scelta, apparentemente lineare e volta, come si è detto, a una semplificazione del quadro della fiscalità locale, si andava però a porre in linea di collisione con le specificità tributarie della regione siciliana, il cui statuto, all'art. 36⁷ riconosce come di spettanza della regione i tributi erariali imposti sul suo territorio dallo Stato, salve ipotesi tassativamente individuate⁸.

Era proprio questo il caso dell'imposta sulle assicurazioni (tributo indubbiamente erariale) che veniva regolarmente percepita dalla regione Sicilia, la quale autonomamente provvedeva a riversarla alle province in base a una legge già adottata⁹.

Insomma, anche in Sicilia a beneficiare del tributo erano (e sono) le province, ma questo in forza di una scelta politica e di un atto legislativo regionale, non alla luce di un obbligo statualmente imposto.

Con il decreto legge sopra ricordato, invece, il legislatore unilateralmente riqualifica il tributo da "erariale" a "proprio derivato" della provincia, con ciò di fatto superando lo statuto regionale e la tutela che esso sancisce: si tratta dunque di comprendere se, nonostante l'attribuzione alla provincia dell'imposta in questione, essa possa ancora essere considerata alla stregua di un tributo "erariale" oppure no.

In altre parole, la questione concerne la qualifica alla stregua di "erariale" di una forma di prelievo tributario, e si tratta più precisamente ancora di decidere se l'erarialità di un tributo derivi dalla fonte disciplinare e istitutiva dello stesso (di talché ogni tributo istituito con legge statale di fatto diviene erariale) ovvero se tale caratteristica possa essere attribuita solo a quelle forme di prelievo che, indipendentemente dalla disciplina formale istitutiva degli stessi, determinino un gettito che vada a beneficio immediato e diretto dello Stato in quanto tale.

La distinzione tra tributo erariale e non pare oggi sorprendentemente negletta dalla letteratura giuridica tributaria la quale, anche di recente, ha preferito soffermarsi con maggiore attenzione su altre distinzioni concettuali (imposizione personale, reale, diretta ovvero indiretta¹⁰). Né può essere sostenuto che si tratti di una trascuratezza colpevole,

7 Invero le censure mosse riguardavano anche la violazione dell'art. 3 nella misura in cui la novella legislativa di cui si lamentava l'illegittimità costituzionale risultava essere viziata anche dal punto di vista del procedimento per la sua adozione. Per ragioni di sintesi in questa sede si farà tuttavia riferimento solo alla prima delle due censure lamentate, in ragione del suo maggior interesse (e successo in sede processuale).

8 Una di queste è proprio quella riguardante le accise, e su cui più diffusamente *infra*.

9 L. regionale (Sicilia) 26 marzo 2002, n. 2 (art. 10).

10 Enrico **De Mita**, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2011, p. 75 e ss.; Gaspare **Falsitta**, *Manuale di diritto tributario, parte generale*, Padova, 2008, p. 219.

dal momento che sovente il concetto di “erarietà” è impiegato oggi con finalità eminentemente descrittiva, atecnica, e con valenza di sinonimo per “statale”¹¹.

Quella che così pareva essere una questione superata riemerge invece con prepotenza quando uno statuto (del 1946) utilizza invece il concetto di “erario” per realizzare un’autentica *actio finium regundorum* delle potestà impositive della regione autonoma siciliana nei confronti dello Stato.

Il dettato dello statuto e delle sue norme di attuazione è chiaro: spettano alla regione siciliana i tributi erariali riscossi sul suo territorio, comunque denominati¹².

È più che ragionevole individuare la *ratio* della disposizione in questione nella volontà e necessità di tutelare l’autonomia finanziaria dell’ente territoriale dalla pretesa impositiva statale, attraverso una forma di concorrenza al fabbisogno della comunità territoriale di riferimento fra Stato e regione in un modo che fino al 2001 era sostanzialmente proprio delle sole regioni a statuto speciale: su questo profilo innumerevoli sono le pronunce giurisprudenziali e le conferme dottrinali¹³.

Il caso in questione però si distingue da tutti gli altri perché la norma sottoposta allo scrutinio della Corte non realizzerebbe un *vulnus* diretto alle prerogative siciliane (avocando il gettito di un tributo allo Stato e quindi menomando in tal senso la regione) ma soltanto indiretto, nella misura in cui l’intervento statale individuerebbe come beneficiario dell’imposta un altro ente territoriale minore (segnatamente, la provincia). Ecco allora che il conflitto che si è prospettato, con un ragionevole margine di approssimazione, potrebbe essere definito come “triangolare” laddove la legge statale costituisce come ente creditore dell’imposta un soggetto terzo. Seguendo questa logica, lo statuto siciliano e le relative norme di attuazione non fornirebbero tutela alle ragioni finanziarie siciliane perché esse sarebbero invocabili nei rapporti Regione - Stato mentre sarebbero, per così dire, inopponibili a quest’ultimo laddove si spogli di un tributo attribuendone il gettito a un soggetto terzo (che per altro insiste su una porzione dello stesso territorio regionale).

La seconda delle questioni portate all’attenzione della Corte si colloca nello stesso contesto, e solleva un problema analogo in merito all’addizionale sulle accise. Qui però la decisione appare più semplice, perché lo Stato non si spoglia di un tributo attribuendone il gettito a un soggetto altro, ma semplicemente decide per la sua abolizione, diminuendo quindi la conflittualità.

11 Si veda in questo senso Guido **Landi**, voce “*Erario*” in *Enciclopedia del Diritto*, Milano 1966, vol. XV, p. 170. In dottrina correla la natura erariale di un tributo al fatto che soggetto attivo sia lo Stato Enrico **De Mita**, *op. cit.*, p. 25.

12 *Cfr.* art. 2, D.P.R. 26 luglio 1965, n. 1074, recante le norme di attuazione dello Statuto della Regione siciliana in materia finanziaria. Sui tributi propri, in generale, Augusto **Fantozzi**, *Il diritto tributario*, Torino, 2001, p. 127.

13 Enrico **Spagna Musso**, *Giurisprudenza dell’Alta Corte per la Regione siciliana*, in *Scritti di diritto costituzionale*, Milano, 2008, I, p. 26; Andrea **Parlato**, *Trent’anni di finanza della regione siciliana*, Palermo, 1979; Angelo **Cuva**, *L’autonomia finanziaria della regione siciliana – i limiti e le ipotesi di riforma*, Palermo, 1999; recentemente Alessandro **Dagnino**, *Agevolazioni fiscali e potestà normativa*, Padova, 2008, p. 75 e ss.

Tralasciando dunque la questione inerente le accise, e soffermandosi su quella riguardante l'imposta sulle assicurazioni, va rilevato che si tratta in realtà di un tema che è stato, almeno di riflesso, toccato dalla migliore dottrina in diverse situazioni, laddove, nella prospettiva tributaria, si è chiarito il rapporto fra tributo erariale e tributo proprio derivato¹⁴. In questo senso è già stato sottolineato che nell'architettura tributaria costituzionale emersa dalla riforma del 2001 (in particolare sulla base dell'art. 119) e della lettura che di essa è stata poi data dalla legge delega sul federalismo fiscale (l. 42 del 2009), la distinzione fra tributi propri propriamente detti e tributi propri derivati (cioè quelli stabiliti dallo Stato ma il cui gettito è previsto a favore di enti territoriali minori) non farebbe venir meno la natura erariale di questi ultimi.

In altri termini, secondo la lettura giurisprudenziale della Corte, la natura erariale di un tributo non dipende dal fatto che il gettito dello stesso vada a beneficio immediato e diretto dello Stato, quanto piuttosto che la sua disciplina formale sia stata introdotta da legge statale¹⁵. Ecco, in questo senso ad essere valorizzato dalla Corte risulta essere il profilo genetico, non già quello attuativo - funzionale (economico) del tributo. L'imposta sulle assicurazioni resta dunque tributo erariale (e come tale di spettanza della regione Sicilia) anche nel caso in cui il suo gettito sia stato stornato a favore di un ente territoriale altro, e la sua veste sia mutata da tributo erariale propriamente detto a tributo ... proprio derivato.

Nella misura in cui la decisione in esame conferma la chiave di lettura che la dottrina tributaria maggioritaria ha già saputo imprimere alla nozione di tributo erariale¹⁶ e a quella che la letteratura costituzionalista ha sviluppato sul riparto di competenze e potestà nell'attuale quadro di federalismo fiscale¹⁷, più o meno compiuto¹⁸, non può che essere salutata con favore.

14 Ad esempio Franco **Gallo**, *I principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario nel federalismo fiscale*, in (a cura di Antonio **Uricchio**) *Federalismo fiscale: evoluzione e prospettive*, Bari, 2013, p. 28.

15 Si trattava però di una distinzione niente affatto scontata, e che ancora di recente è prospettata in chiave dubitativa, si veda ad esempio Enrico **De Mita**, *op. cit.*, p. 77. L'Autore, proprio nelle pagine dedicate alla distinzione fra tributi locali ed erariali pone l'accento sul requisito fondamentale affinché un tributo possa rientrare nella seconda di queste due categorie, prospettando le soluzioni alternative delle quali si è dato conto nell'esposizione, e cioè che erariale sia il tributo introdotto con legge statale, oppure che tale possa essere ritenuto solo l'imposta il cui gettito va a beneficio di quest'ente. Lo stesso vale, *a contrario*, anche per la verifica delle condizioni alla luce delle quali un tributo possa essere definito "locale". Con le parole del De Mita, in questo senso: "Quando si parla di «tributo locale» bisognerà vedere qual è lo scopo della legge di riferimento, vedere cioè se si assume come criterio della imposizione la titolarità formale del rapporto; oppure si fa riferimento al criterio economico del gettito".

16 Franco **Gallo**, *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2007, p. 73; Francesco **Tesauro**, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2009, I, p. 23. Si veda anche in generale Adriano **Di Pietro**, *Le ragioni della nuova costituzione finanziaria*, in AA. VV., *Il federalismo preso sul serio*, Bologna, 1986, p. 103; Andrea **Fedele**, *La potestà normativa degli enti locali*, in Riv. dir. trib., 1998, I, p. 109; mentre invece per il quadro emerso in seguito alla novella del Titolo V della Carta, Francesco **Tesauro**, *Le basi costituzionali della fiscalità regionale e locale*, in Fin. loc., 2005, 9, p. 20; Maria Cecilia **Fregni**, *Riforma del Titolo V della Costituzione e federalismo fiscale*, in Rass. trib., 2005, p. 683; Pietro **Boria**, *Il sistema tributario italiano*, Torino, 2008, p. 625.

Certamente però, non si può non evidenziare come la questione oggetto di sentenza non sia altro che l'ennesimo esempio di quella "microconflittualità diffusa"¹⁹, soprattutto in campo tributario²⁰, al lungo denunciata dalla dottrina e che scaturisce da una incerta normazione fiscale che mostra tutta la sua vulnerabilità soprattutto in un momento congiunturale come quello attuale, caratterizzato da una forte esigenza di ottimizzazione del carico impositivo sui consociati e di progressiva limitazione delle risorse disponibili.

Insomma, sempre più la Corte è chiamata a quell'attività di bilanciamento di interessi²¹ nel rispetto del principio di leale collaborazione e di cooperazione fra Stato ed enti territoriali minori²² nell'osservanza della specialità di determinate prerogative regionali: quello che resta da verificare è se sia sostenibile un'architettura del diritto tributario costituzionale demandata ad un intervento così capillare della giurisprudenza in un settore che invece rivendicherebbe una normazione di ben altro profilo da parte del legislatore.

* Associato di Diritto tributario, Università di Ferrara, grgmrc@unife.it

17 Roberto **Bin** – Giovanni **Pitruzzella**, *op. cit.*, p. 270; Fabrizia **Covino**, *La "Costituzione finanziaria" italiana tra federalismo fiscale e formule cooperative*, in (a cura di Vincenzo **Atripaldi** e Raffaele **Bifulco**) *Federalismi fiscali e costituzioni*, Torino, 2001, p. 137 (e in particolare per il modello di cooperazione finanziaria scolpito nell'art. 119, p. 173).

18 Per la situazione precedente alla riforma costituzionale, per tutti, Giuliano **Amato** – Augusto **Barbera**, *Manuale di diritto pubblico, II, L'organizzazione costituzionale*, Bologna, 1997, p. 391 e ss.; per la situazione siciliana, ci ricorda la Dottrina (Roberto **Bin** – Giovanni **Pitruzzella**, *op. cit.*, p. 391) che 391 in tutti gli statuti regionali tranne quello dell'isola era previsto, prima della riforma del 2001, che le disposizioni relative alle finanze regionali potessero essere mutate con legge statale ordinaria alla cui formazione avrebbe dovuto partecipare la regione interessata (legge ordinaria rinforzata).

19 Così, letteralmente, Antonio **Ruggeri** – Antonino **Spadaro**, *Lineamenti di giustizia costituzionale*, Torino, 2001, p. 361.

20 In questo caso verosimilmente si dovrebbe trattare di un conflitto di attribuzione nella *species* dell'interferenza, secondo la distinzione di Antonio **Ruggeri** – Antonino **Spadaro**, *op. cit.*, p.370 e 371; più in generale sul punto Gustavo **Zagrebel'sky**, *La giustizia costituzionale*, Bologna, 1988, p. 340; Roberto **Bin** – Giovanni **Pitruzzella**, *op. cit.*, p. 472; Andrea **Morrone**, *Il custode della ragionevolezza*, Milano, 2001, p. 277; Paolo **Veronesi**, *I poteri davanti alla Corte*, Milano, 1999, p. 25 e ss. (dove si evidenzia come l'interferenza ha luogo non già in caso d'invasione di campo ma anche a seguito di un "cattivo uso" del potere);

21 Andrea **Morrone**, *op. cit.*, p. 277, 504 e 523; Roberto **Bin** – Giovanni **Pitruzzella**, *op. cit.*, p. 272

22 Andrea **Morrone**, *op. cit.*, p. 374, in particolare per l'utilizzo del criterio della ragionevolezza nella composizione degli interessi divergenti; Giusi **Sorrenti**, *L'interpretazione conforme a costituzione*, Milano, 2006, pp. 81 e 82. In generale anche Andrea **Pugiotto**, *Sindacato di costituzionalità e "diritto vivente"*, Milano, 1994, pp. 618 e 619 per ipotesi di bilanciamento d'interessi nel quadro del "diritto vivente".