



Repubblica Italiana
Assemblea Regionale Siciliana

I criteri di riparto tra Stato e Regione del gettito dei tributi erariali
Le problematiche ed il contenzioso costituzionale

Dr. S. Di Gregorio
Vice Segretario Generale

Segretariato generale - Area legislativa
XV legislatura
novembre 2010

I criteri di riparto tra Stato e Regione del gettito dei tributi erariali

Le problematiche ed il contenzioso costituzionale

1. Introduzione. 2. Il luogo di riscossione come criterio di spettanza del gettito dei tributi. 3. L'applicazione dell'art. 37 dello Statuto. 4. Le clausole di riserva allo Stato di entrate riscosse in Sicilia. 5. La riserva allo Stato delle imposte di produzione e delle entrate dei monopoli dei tabacchi e del lotto

1. Introduzione Sui criteri per operare il riparto tra lo Stato e la Regione del gettito dei tributi erariali si è prodotto nel tempo un articolato contenzioso che ha attraversato l'intera storia dell'autonomia siciliana e che, a tutt'oggi, dopo innumerevoli pronunce della Corte, tavoli tecnici, protocolli di intesa e nuove norme di attuazione, presenta ancora importanti problemi irrisolti. La disciplina statutaria di riferimento di tali problematiche è negli articoli 36 e 37 dello Statuto e nelle correlate norme di attuazione in materia finanziaria¹. Nel ricostruire l'assetto della finanza regionale, la Corte Costituzionale è intervenuta in più occasioni a sottolineare il peculiare rapporto tra la disciplina statutaria e le norme di attuazione, ponendo in evidenza una condizione per la quale, mentre lo Statuto con l'art. 36 delinea *"..un modello ispirato ad una netta separazione fra finanza statale e finanza regionale.."* nella sua concreta attuazione, *"..l'ordinamento finanziario della Regione Siciliana sia stato costruito, in base alle norme di attuazione dello statuto, e anche allontanandosi dal disegno originariamente sotteso alla formula testuale dell'art. 36 dello statuto, ..."*² sicché il D.P.R. 26 luglio 1965, n. 1074, ha finito con il tradurre quella previsione statutaria dell'art. 36 (secondo la quale la Regione provvede al suo fabbisogno *..a mezzo di tributi deliberati dalla medesima..*) in **un sistema di finanziamento sostanzialmente basato sulla devoluzione alla Regione del gettito di tributi erariali riscosso nel suo territorio**. Così l'art. 1 delle citate norme di attuazione stabilisce che la Regione provvede al proprio fabbisogno finanziario **"mediante le entrate tributarie ad essa spettanti"** (oltre che mediante le entrate derivanti dai suoi beni demaniali e patrimoniali o connesse all'attività amministrativa di sua competenza) .

Quali sono queste entrate tributarie ad essa spettanti? A tenore dell'art. 2 delle norme di attuazione del 1965 *"oltre le entrate tributarie ...direttamente deliberate (dalla Regione)... tutte le entrate tributarie erariali riscosse nell'ambito del suo territorio, dirette o indirette, comunque denominate.."* con le eccezioni indicate nella medesima disposizione, ovvero:

- a) delle nuove entrate tributarie il cui gettito sia destinato con apposite leggi alla copertura di oneri diretti a soddisfare particolari finalità contingenti o continuative dello Stato, specificate nelle leggi medesime;
- b) delle entrate derivanti dalle imposte di produzione, dal monopolio dei tabacchi e dal lotto e lotterie nazionali che, ai sensi dell'art. 36 secondo comma dello Statuto, spettano allo Stato.

Di converso, l'articolo 7 del D.P.R. 26 luglio 1965, n. 1074, in applicazione dell'art. 37 dello Statuto, assegna alla Regione, per le imprese industriali e commerciali private e pubbliche, che hanno sede centrale fuori dal territorio, *la quota dei redditi soggetti alla imposta di ricchezza mobile* afferente agli stabilimenti ed impianti ubicati in Sicilia ed *i tributi relativi ai redditi di lavoro dipendente degli addetti agli stabilimenti situati nel territorio regionale*.

Questo in sintesi il quadro di riferimento di rango statutario che disciplina il riparto dei tributi erariali tra lo Stato e la Regione. In queste note si ripercorrono gli aspetti essenziali delle problematiche applicative di tale disciplina, del contenzioso che ne è derivato, dei suoi effetti sull'assetto della finanza regionale e del ruolo svolto nel tempo dalla Corte Costituzionale che ha dovuto risolvere sostanzialmente sul terreno interpretativo, il mancato adeguamento delle norme di attuazione del 1965 alle successive riforme del sistema tributario, con i problemi che ne sono derivati.

2 Il luogo di riscossione come criterio di spettanza del gettito dei tributi. Le questioni più acute afferenti il contenzioso finanziario Stato-Regione circa la spettanza del gettito dei tributi erariali, nascono con la riforma tributaria del 1971. Una riforma che comportò una profonda modifica nei

¹ D.P.R. 26 luglio 1965, n. 1074 e D. Lgs. 3 novembre 2005 n. 241

² Si veda al riguardo in particolare la Sentenza della Corte Costituzionale n. 111/1999

principi e nell'assetto dei principali tributi (ad esempio la trasformazione delle imposte reali in imposte personali ha determinato incertezze circa la corrispondenza tra i tributi soppressi e quelli di nuova istituzione e quindi sulla spettanza di questi alla Regione) oltre che nelle modalità di riscossione (dal luogo in cui si trovano i beni produttivi del reddito a quello di residenza fiscale del contribuente). A quella riforma doveva associarsi la riscrittura delle norme di attuazione in materia finanziaria emanate nel 1965, parametrata quindi all'assetto tributario pre riforma. La necessità di adeguare quella disciplina al nuovo assetto tributario era stato avvertito sia dal legislatore della riforma che inserisce nella legge delega (legge 825/1971) la previsione di nuove norme di attuazione dello Statuto siciliano in materia finanziaria al fine di coordinare il nuovo sistema tributario con i principi statutari, che dalla Corte Costituzionale che rileverà appunto come “..il nuovo ordinamento fiscale nazionale.....pone problemi attinenti alla modifica della pregressa disciplina dei rapporti tributari tra Stato e Regione...”³. Non essendosi proceduto in tal senso, è toccato alla Corte stessa il compito di regolare la questione della trasposizione sul nuovo assetto dei tributi, delle norme di attuazione preesistenti. Ed in effetti il contenzioso comincia subito nel 1971 con la Regione che solleva due distinti conflitti di attribuzione su una nota del Ministero delle Finanze con la quale veniva negata alla Regione la spettanza dei proventi dell'imposta generale sull'entrata (IGE) riscossa da uffici finanziari dello Stato per atti economici compiuti nel territorio siciliano, e delle ritenute operate sui redditi da lavoro dei dipendenti dello Stato e degli enti parastatali che prestano servizio in Sicilia.

La controversia è risolta con due distinte sentenze⁴ nelle quali la Corte offre la sua lettura delle norme di attuazione nel nuovo assetto tributario dello Stato e ne desume i conseguenti criteri di riparto del gettito dei tributi erariali tra Stato e Regione. Qual'è la ricostruzione della Consulta?

Il punto di partenza è ancora nel peculiare ruolo che le norme di attuazione hanno svolto nel delineare il concreto assetto finanziario della Regione. A fronte di norme statutarie in materia finanziaria, che la Corte avrà modo di definire *particolarmente generiche e laconiche*,⁵ la disciplina dei criteri per il riparto tra Stato e Regione dei proventi dei tributi erariali è sostanzialmente da ricondurre alle norme di attuazione. A tale funzione è segnatamente preordinato l'art. 2 del DPR 1074/1965 che fissa il principio generale che presiede a tale riparto ovvero **la spettanza alla Regione di tutte le entrate tributarie riscosse nel suo territorio**. Se dunque il criterio generale è quello dell'attribuzione alla regione delle entrate *riscosse* nel suo territorio, come va interpretato l'art. 4 delle stesse norme di attuazione che attribuisce alla Regione *anche* quelle entrate “*relative a fattispecie tributarie che, sebbene maturate nell'ambito regionale, affluiscono, per esigenze amministrative, ad uffici finanziari situati fuori dal territorio della regione..?*” Sostiene la Corte che tale disposizione non può che interpretarsi in senso conforme alla regola generale con la quale non può certo entrare in contraddizione. Dunque l'art. 4 non reca in sé un criterio alternativo a quello generale ma deve *essere considerato in stretta relazione col menzionato art. 2...* con una funzione che la Corte definisce di *salvaguardia del sistema..* nel senso che, una volta stabilito che alla Regione spettano tutte le entrate tributarie riscosse nel suo territorio, l'art. 4 delle norme di attuazione deve garantire che la eventuale *affluenza* di entrate spettanti alla Regione, ad uffici situati fuori dalla Regione stessa, per mere esigenze amministrative, *non deve incidere sulla loro spettanza, determinata sulla base della regola della riscossione...e dunque impedire di sottrarre impropriamente alla Regione entrate ad essa spettanti.*

Ma allora perché non possono considerarsi di spettanza della Regione le ritenute sui dipendenti dello Stato e degli enti pubblici operanti in Sicilia e l'IGE riscossa dagli uffici statali e dunque fuori dalla Regione? Perché, secondo la Corte, in questi casi *...non si tratta di entrate la cui riscossione avrebbe dovuto o potuto aver luogo nel territorio regionale siciliano e che affluiscono ad uffici situati fuori di quel territorio solo per "esigenze amministrative"...* Qual è il discrimine? Per la Corte si hanno entrate che affluiscono *per esigenze amministrative* ad uffici finanziari fuori del territorio regionale (e dunque da considerare comunque di spettanza della Regione) “*quando lo Stato, anche con legge, al fine di razionale organizzazione degli uffici, determini modifiche nelle*

³ Corte Costituzionale Sentenza n. 298/1974

⁴ Corte Costituzionale sentenze n. 71 e n. 81 del 1973

⁵ Corte Costituzionale sentenza n. 138/1999

competenze di questi e disciplini diversamente le modalità di riscossione..”: imposte dunque riscosse fuori dal territorio regionale in forza di discipline attinenti esclusivamente le modalità di riscossione; l’attribuzione alla Regione è escludersi invece “...quando, nell’esercizio della sua potestà, lo Stato abbia modificato i principi attinenti alla struttura dei singoli tributi, senza possibilità di interferenza della regione”.⁶ Insomma le mere esigenze amministrative ricorrono allorché l’Amministrazione può stabilire a sua discrezione il luogo della riscossione e non quando detto luogo risulti determinato sulla base del sistema impositivo connaturato alla struttura ed alla disciplina del singolo tributo così come dettata dallo Stato nell’esercizio di una sua indiscussa prerogativa sicché la stessa Regione, nell’esercizio della sua potestà in materia di riscossione, non potrebbe modificare tale assetto.⁷ In questo senso sia la disciplina del sostituto di imposta come anche il meccanismo di riscossione dell’IGE (che non consente di imputare atti agli stabilimenti ubicati in Sicilia), sono da considerarsi profili connaturati alla struttura del tributo e dunque non integrano la previsione dell’art. 4 delle norme di attuazione, ovvero quelle mere esigenze amministrative che sole consentirebbero di derogare dal principio generale riscossione/spettanza

2.1 Un cambio di impostazione nella giurisprudenza della Corte: dal criterio del luogo di riscossione a quello del luogo dove matura l’obbligazione tributaria Quando e come cambia questa impostazione negli orientamenti della Corte? Cambia sostanzialmente con la Sentenza n.138/99⁸. Con questa pronuncia la Corte perviene ad una lettura molto diversa dell’art. 2 delle norme di attuazione, sostenendo che la disposizione “non va intesa nel senso che sia sempre decisivo il luogo fisico in cui avviene l’operazione contabile della riscossione” ma piuttosto nel senso che.. “essa tende ad assicurare alla Regione il gettito derivante dalla “capacità fiscale” che si manifesta nel territorio della Regione stessa, quindi dai rapporti tributari che hanno in tale territorio il loro radicamento, vuoi in ragione della residenza fiscale del soggetto produttore del reddito colpito (come nelle imposte sui redditi), vuoi in ragione della collocazione nell’ambito territoriale regionale del fatto cui si collega il sorgere dell’obbligazione tributaria”⁹.

Il mutamento di impostazione della Corte¹⁰ riposa sostanzialmente nel diverso rapporto che viene configurato tra art. 2 e 4 delle norme di attuazione. Mentre nella precedente giurisprudenza l’art. 4 veniva letto in una chiave sostanzialmente confermativa del tenore letterale dell’art. 2, ora invece diventa la chiave per una sua lettura non più testuale ma evolutiva del sistema di riparto del gettito dei tributi, che contempla la possibile scissione riscossione/spettanza, e consente di collegare la spettanza del gettito, non più **ad un ristretto criterio di territorialità della riscossione** ma al diverso criterio della **“capacità fiscale che si manifesta nel territorio della Regione**. Lo stesso art. 37 dello Statuto e l’art. 7 delle norme di attuazione, attribuendo alla Regione le quote di reddito degli stabilimenti ubicati in Sicilia, più che rappresentare una eccezione, hanno esse stesse natura di conferma del sistema generale della spettanza delineato dalle norme di attuazione così come riletti dalla Corte con questa più recente giurisprudenza.

Naturalmente, forte di questo mutamento di indirizzo, la Regione riapre la partita della spettanza di taluni tributi il cui gettito era stato attribuito allo Stato, nella convinzione di risolverla a proprio favore in forza dei nuovi orientamenti enunciati dalla Consulta.

2.2 La Sentenza 116/2010: il ritorno alla originaria lettura La recente sentenza 116/2010 nasce appunto dalla impugnativa dei provvedimenti con i quali lo Stato rigetta le richieste della Regione

⁶ Al riguardo anche Corte Costituzionale sentenza n. 116/1973

⁷ Nella citata sentenza n. 116/1973 così come nella sentenza n. 71/1973, la Corte fa esplicito riferimento, come criterio per ripartire il gettito dei tributi erariali tra Stato e Regione, al parallelismo tra ambito della potestà normativa della Regione sulla disciplina dei tributi erariali e sulle relative modalità di riscossione e attribuzione del relativo gettito sostenendo che “In correlazione all’ambito della potestà normativa, alla Regione è statutariamente attribuita altresì la potestà di acquisire entrate tributarie”.

⁸ Una pronuncia importante anche sotto tanti altri aspetti ma che qui consideriamo limitatamente al problema di cui ci stiamo occupando

⁹ Corte Costituzionale Sentenza n. 138/1999

¹⁰ Impostazione che verrà confermata nella successiva Sentenza n. 306/2004

ad avere riconosciuto il gettito di una serie di tributi, proprio in applicazione dei principi costituzionali ora enunciati

I tributi il cui gettito la Regione sollecita che gli venga riconosciuto, in questi ricorsi, sono:

a) l'imposta sulle assicurazioni riscossa fuori dal territorio siciliano, per fattispecie contrattuali assicurative maturate nell'ambito regionale;

b) l'imposta sul valore aggiunto (IVA) sulle operazioni imponibili il cui presupposto si realizzi in Sicilia;

c) l'imposta sugli interessi, premi ed altri frutti soggetti a ritenuta da parte dell'Ente poste italiane e degli istituti di credito che hanno il domicilio fiscale fuori dal territorio regionale;

d) le ritenute d'acconto operate dalle Amministrazioni dello Stato o da altri Enti pubblici, su stipendi ed altri emolumenti corrisposti in favore di dipendenti o altri soggetti che abbiano espletato stabilmente la propria attività lavorativa nel territorio della regione.

Come detto, il punto di forza delle pretese regionali è nelle conclusioni cui giunge la Corte nelle richiamate pronunce del 1999 e del 2004 circa la spettanza alla Regione del gettito di tributi riscossi fuori dal territorio regionale, il cui presupposto di imposta si sia verificato nell'ambito del territorio regionale.

La forza dei ricorsi della Regione è nella loro aderenza alle tesi della Corte ed è interessante sottolineare come di questo sia consapevole l'Avvocatura dello Stato che, nell'argomentare la tesi resistente (oltre ovviamente a riproporre la lettura delle norme di attuazione nella chiave che aveva condotto alle pronunce degli anni 70) si concentra principalmente a sviluppare argomentazioni molto analitiche sulla struttura di ciascuno dei singoli tributi oggetto del contenzioso con l'obiettivo di mettere in discussione l'assunto secondo cui il loro gettito potesse essere univocamente riconducibile a presupposti che maturano nel territorio regionale.

Come dire "anche ad accedere alla tesi della spettanza non in base al criterio della riscossione ma al criterio del luogo in cui si realizza il presupposto di imposta, i tributi in parola non integrerebbero il presupposto evocato". Ed in tutti i casi, conclude l'Avvocatura (come a volere comunque attenuare gli effetti finanziari di una pronuncia favorevole alla Regione) se la Corte dovesse prendere per buone le pretese della Regione, allora dovrebbe riconoscere parallelamente due principi insiti nella conseguente modifica dei criteri di riparto del gettito tra Stato e Regione: il principio di reciprocità (riconoscere allo Stato il gettito di tributi riscossi nella Regione i cui presupposti maturano fuori dal suo territorio) e quello di equivalenza tra funzioni svolte e livello di risorse disponibili (le maggiori assegnazioni rispetto alla situazione vigente, deve accompagnarsi all'assegnazione di corrispondenti funzioni di spettanza della regione e finanziate dallo Stato).

La Corte risolve il problema in termini ben più radicali e dichiara non condivisibili le pretese della Regione perché, questa è la conclusione, sono da considerarsi ***in contrasto con l'interpretazione letterale, sistematica e storica delle norme di attuazione dello statuto.*** Naturalmente per supportare tale affermazione la Corte Costituzionale deve ammettere anche "di doversi distaccare dall'interpretazione dello statuto e delle norme di attuazione fornite dalle sentenze 138/99 e 306/2004" perché le giudica frutto di un *erroneo assunto interpretativo* dello Statuto (e ancor più, come vedremo, delle norme di attuazione), "e di dovere riaffermare il sistema di riparto del gettito dei tributi erariali ... evidenziato dalle sentenze n. 81 e 71 del 1973.." ¹¹

Riassumiamo dunque quei criteri che la Corte aveva enunciato nella giurisprudenza degli anni 70, che vengono riaffermati, modificando i successivi orientamenti i propri successivi orientamenti.

1. Il criterio generale che presiede al riparto tra Stato e Regione del gettito dei tributi erariali è dettato dall'art. 2 del dpr 1074/65 ed è quello del luogo di riscossione dei tributi; di contro *il criterio di riparto basato sul luogo di realizzazione del presupposto, quale manifestazione della «capacità fiscale» del soggetto passivo di imposta* (come invece postulato da quella giurisprudenza della Consulta dalla quale ci si discosta con la pronuncia)... *non trova alcun appiglio testuale nell'art. 2;*
2. L'art. 4 che pure prevede che spettano alla regione *anche quelle entrate relative a fattispecie maturate nell'ambito regionale e che affluiscono altrove per esigenze amministrative* deve

¹¹ Corte Costituzionale Sentenza n. 116/2010

essere letto in coerenza con l'art. 2 e dunque non può essere portatore di un criterio *illogicamente diverso e contrapposto*...rispetto al precedente, ma reca una disciplina finalizzata a garantire che non venga sottratto gettito alla regione allorché tributi che potrebbero essere riscossi in Sicilia (e dunque di spettanza della regione) *per mere esigenze amministrative* venissero fatti affluire altrove;

3. Le ritenute effettuate dallo Stato e da enti pubblici con sede fuori dalla regione, così come le altre pretese in ordine alle imposte indirette, non hanno le caratteristiche richieste dall'art. 4 delle norme di attuazione per essere attribuite alla Regione, in quanto non sono riscosse fuori *per mere esigenze amministrative* ma sulla base di un principio connaturato alla struttura dei tributi e dunque non solo non sono riscosse nella Regione ma non sono riscuotibili in essa in forza della pur riconosciuta competenza regionale sulla disciplina dei tributi erariali e sulla loro riscossione;
4. A conferma che questo sia lo schema da considerare, è confermato, ad avviso della Corte, dalla circostanza per cui il legislatore delle norme statutarie e di attuazione dello statuto, quando ha voluto fare applicazione del diverso criterio di riparto basato sul luogo di realizzazione del presupposto d'imposta, lo ha espressamente stabilito, come accade infatti per gli artt. 37 dello Statuto e 7 delle norme di attuazione; ma tali disposizioni per la Corte costituiscono al contempo conferma ed eccezione rispetto al sistema generale, perché consentono di attribuire alla Regione (limitatamente alla imposta sul reddito delle imprese industriali e commerciali) la quota di reddito attribuibile agli stabilimenti ed impianti che vi hanno sede; mentre il comma 2 dell'art. 7 del dpr 1074/65 estende tale previsione alle trattenute sui redditi dei lavoratori dipendenti di quegli stabilimenti. Al di fuori di queste tipologie di soggetti (imprese industriali e commerciali) e di imposte (sul reddito delle imprese e ritenute sui dipendenti), i principi dell'art. 37 non si possono ritenere applicabili, proprio perché hanno valenza derogatoria rispetto al criterio generale.

Questa ricostruzione operata dalla Corte, non sembra tuttavia considerare adeguatamente la diversa lettura che di tale problematica è possibile operare (e che la stessa Corte in alcune significative pronunce ha nel tempo operato) sempre che le norme di attuazione del 1965 vengano lette all'interno del contesto giuridico che gli è proprio e dunque in relazione al sistema tributario vigente al momento della loro adozione.¹² Quale il senso di questa diversa lettura? L'articolo 36 dello Statuto (come evidenziato dalla stessa Corte¹³) delinea nella sua impostazione un sistema tributario regionale autonomo, una sorta di finanza *separata*... postulando un assetto nel quale la Regione provvede al suo fabbisogno *mediante tributi deliberati dalla medesima*... Nella realtà questo sistema nella sua concreta applicazione, con le norme di attuazione del 1965, si è tradotto in un modello di compartecipazione ai tributi erariali. Ma in tutti i casi, laddove, nei termini previsti dallo Statuto, la Regione avesse dovuto effettivamente applicare tributi *deliberati dalla medesima*, questi non potevano che valere per presupposti tributari che si realizzano in Sicilia. L'art. 36 dello Statuto in effetti non parla di riscossione; di entrate riscosse in Sicilia, come criterio attributivo alla Regione del relativo gettito; ne parlano le norme di attuazione e segnatamente l'art. 2 del dpr 1074/1965. Ma quel riferimento delle norme di attuazione al criterio della riscossione, va appunto contestualizzato rispetto all'assetto tributario vigente, posto che in quell'assetto “..la riscossione avveniva mediante ruolo e, quindi, il luogo dove si prelevavano i tributi era esattamente il luogo dove si produceva la ricchezza da colpire..”: Non si poneva in quel contesto (diversamente che nell'assetto post riforma) il problema di un diverso criterio di ripartizione del gettito dei tributi erariali, l'uno facente riferimento al luogo di realizzazione del presupposto del tributo e l'altro al criterio della riscossione.¹⁴ In questo senso lo stesso art. 37 dello Statuto non può considerarsi *una deroga* rispetto al criterio generale dell'art. 36 ma un criterio di lettura per l'intero impianto finanziario

¹² Si vedano in tal senso S. Sammartino intervento al Seminario organizzato dalla Segreteria generale dell'ARS – 21 giugno 2010 su “L'evoluzione dei rapporti finanziari tra Stato e Regione nelle sentenze della Corte Costituzionale nn. 115, 116 e 201 del 2010” e E. De Mita “In Sicilia solo le imposte riscosse in loco” – Il Sole 24 del 26-09-2010

¹³ Corte Costituzionale Sentenza. n. 111/1999

¹⁴ E. De Mita “In Sicilia solo le imposte riscosse in loco” – Il Sole 24 del 26-09-2010 citato

della Regione e l'art. 4 del dpr 1074/1965 letto in connessione sistematica con il quadro statutario, conferma e specifica il senso da attribuire all'art. 2 delle medesime norme di attuazione.

3 L'art. 37 dello Statuto. Per quanto le pronunce del 1973 di cui si è detto sopra abbiano avuto come parametro di giudizio l'art. 36 dello Statuto e gli articoli 2 e 4 delle norme di attuazione ad esso correlate, la Corte a sostegno della sua impostazione circa i criteri per ripartire il gettito dei tributi erariali tra Stato e Regione, aveva introdotto anche la sua lettura dell'art. 37 dello Statuto il quale *".. lungi dall'esprimere un principio generale, attribuisce, in via eccezionale, alla Regione una quota di imposta sui redditi prodotti da imprese aventi sede fuori del territorio, commisurata al reddito prodotto da stabilimenti ed impianti situati in Sicilia, per cui " ..al di fuori della materia attinente alle imprese (industriali e commerciali) con stabilimenti ed impianti in Sicilia, e che abbiano la loro sede in altra parte del territorio nazionale, non esistono altre ipotesi nelle quali sia possibile identificare tributi che, riscossi e ritenuti da enti non aventi sede nella Regione, siano di spettanza di questa ultima."*¹⁵ **In questo senso l'art. 37 dello Statuto si configura come disposizione di natura eccezionale** che limitatamente alla quota di reddito delle imprese commerciali ed ai redditi dei dipendenti addetti agli stabilimenti ubicati in Sicilia (questi ultimi non già in base alla previsione dell'art. 37 che non contiene tale previsione ma, sottolinea la Corte, sulla base dell'art. 7 c. 2 delle norme di attuazione) consente di rompere il nesso riscossione/spettanza dando alla Regione entrate che essa non avrebbe potuto acquisire in base all'art. 36 dello Statuto.. E tuttavia, proprio in ragione di questa sua natura *eccezionale*, di esso non può proporsi alcuna lettura estensiva e quindi **al di fuori delle specifiche fattispecie previste dall'art. 37, si deve ritornare al nesso spettanza/riscossione che rappresenta il criterio generale di riparto.**

Una impostazione che la Consulta confermerà nelle successive pronunce che hanno specifico riferimento all'art. 37 dello Statuto e art. 7 delle norme di attuazione.

Un primo aspetto inerente la problematica attinente in maniera specifica all'articolo 37 dello Statuto, viene affrontato nell'ambito del giudizio di legittimità costituzionale sollevato dalla Regione sull'art. 5 del dpr 602/1973 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito) adottato in attuazione della delega sulla riforma tributaria e del ricorso per conflitto di attribuzione, della circolare del Ministro delle finanze che deve attuare quella disposizione. La norma e la circolare stabiliscono che i versamenti delle ritenute sui redditi di lavoro dei dipendenti degli stabilimenti esistenti nell'Isola, debbono essere operati presso l'esattoria in cui le imprese hanno la loro sede legale e non già direttamente presso l'esattoria siciliana nella cui circoscrizione ha sede lo stabilimento. La Regione lamenta la violazione dell' art. 37 dello Statuto e 7 del DPR n. 1074 del 1965 pur in presenza di una disciplina che prevede comunque il versamento separato da parte dei sostituti d'imposta e la separata contabilizzazione da parte delle esattorie, delle ritenute di acconto sui redditi di lavoro riferibili agli stabilimenti operanti in Sicilia ma con domicilio fiscale fuori del suo territorio. Nelle due sentenze che decidono i ricorsi (Sent. nn. 298 e 299 del 1974) la Corte non accoglie le argomentazioni della regione ed esclude che possa considerarsi lesivo di prerogative statutarie il meccanismo di riscossione recato dalle disposizioni impugnate perché, anche nel nuovo sistema viene comunque salvaguardata la spettanza alla Regione dell'imposta sul reddito dei lavoratori dipendenti dagli stabilimenti siti nel suo territorio anche se la materiale percezione di tali tributi non può più avvenire sulla base delle **superate disposizioni del dpr 1074/65** (dunque con il versamento diretto nelle esattorie siciliane). Con riferimento alla imposta di ricchezza mobile, la Corte argomenta la propria conclusione rilevando che *" ... questa imposta è stata soppressa a seguito dell'entrata in vigore della riforma tributaria ed è evidente che non poteva sopravvivere il preesistente sistema della sua riscossione mediante ruoli. Strutturalmente diversa è ora l'imposta sul reddito delle persone giuridiche, presupposto della quale è il possesso di redditi provenienti da qualsiasi fonte, come pure, diversa è la procedura di riscossione mediante versamento diretto alla esattoria.... Ciò è sufficiente per escludere che possa porsi a raffronto la nuova normativa fiscale nazionale in materia con norme dello Statuto e di attuazione riferentesi a fattispecie di tributi non più esistenti. In altri termini, non sussistendo più il vecchio tributo di ricchezza mobile sui redditi commerciali ed industriali oggetto della previsione degli artt. 37 dello Statuto e 7 delle norme di*

¹⁵ Citata Sent n. 81/1973.

attuazione e riguardando l'art. 5 del d.P.R. n. 602 la riscossione mediante versamento diretto di nuove imposte tra le quali quella sul reddito delle persone giuridiche **é da escludere che tale norma sia lesiva di un potere di riscossione regionale non più operante perché afferente a fattispecie tributaria soppressa**¹⁶. In questione viene quindi la potestà di diretta riscossione del nuovo tributo piuttosto che la spettanza del relativo gettito. Sotto questo aspetto particolarmente illuminante è la sentenza 299/1974 che, nel risolvere a favore della Regione il problema della attribuzione delle ritenute sui redditi di lavoro dei dipendenti degli stabilimenti esistenti nell'Isola, richiama ed utilizza le medesime argomentazioni della precedente sentenza ed associa le due fattispecie tributarie nel definirne la spettanza nella nuova situazione post-riforma sottolinea la necessità di aggiornare le norme di attuazione al nuovo assetto dei tributi conseguito alla riforma. Scrive al riguardo la Corte¹⁷ **“La necessità di un coordinamento tra entrate tributarie siciliane e nuovo ordinamento tributario nazionale é stata avvertita dallo stesso legislatore in sede di delega ed all'uopo l'art. 12, punto 4, della legge n. 825 del 1974 ha demandato il coordinamento ad apposito decreto legislativo da emanarsi proprio nel rispetto della procedura indicata dall'art. 43 dello Statuto, che la difesa della Regione assume essere stato violato dalla circolare ministeriale. Le istruzioni ministeriali (impugnate dalla Regione) non pregiudicano le soluzioni che potranno essere adottate in sede di emanazione della disciplina di coordinamento, ed in loro attesa, - dato che non v'è dubbio che trattasi di tributi spettanti alla Regione, in quanto espressamente previsti dall'art. 7, comma secondo, del d.P.R. n. 1074 del 1965 tuttora in vigore - hanno disposto che i sostituti d'imposta facciano separate distinte di versamento delle ritenute sui redditi di lavoro dei dipendenti di stabilimenti e impianti siti in Sicilia con la specifica annotazione che trattasi di ritenute relative a detto personale. Per effetto di queste istruzioni e sulla base peraltro della disciplina dettata dal d.P.R. n. 602 del 1973 in tema di versamenti diretti e relativi termini riscosse tali entrate, dovrà immediatamente trasmettere il relativo importo alla Regione, onde evitare che questa abbia a subire pregiudizio nell'assolvimento delle sue funzioni per effetto di ritardi - non giustificati dalla normativa predisposta - nell'acquisizione di quanto ad essa é dovuto. Qualora tali ritardi si verificassero non mancherebbero alla Regione i rimedi giurisdizionali previsti dall'ordinamento”**. In questo modo la Corte perviene al riconoscimento della piena legittimità del regime transitorio introdotto dall'art. 5 del dpr 602/1973 che disciplina le modalità operative per garantire alla Regione entrate che sono certamente di sua spettanza senza pregiudicare (ma anzi ponendosi in termini funzionali con quel processo) il necessario coordinamento tra prerogative statutarie e nuovo sistema tributario, riservato alle norme di attuazione.

Nel giudicare su entrambe le questioni sollevate (la spettanza delle ritenute di acconto sui redditi di lavoro riferibili agli stabilimenti operanti in Sicilia ma con domicilio fiscale fuori del suo territorio e l'imposta di ricchezza mobile gravante sulla quota del reddito prodotto dagli stabilimenti e dagli impianti operanti in Sicilia, ma con sede legale dell'impresa fuori del suo territorio), fondamentale appare nel ragionamento della Corte, la considerazione per cui, a garantire le prerogative statutarie, nel nuovo regime fiscale e nel diverso sistema di riscossione, che è connaturato alla struttura dei nuovi tributi nati con la riforma, debbano provvedere nuove norme di attuazione dello Statuto posto che **“il nuovo ordinamento fiscale nazionale pone problemi attinenti alla modifica della pregressa disciplina dei rapporti tributari tra Stato e Regione.¹⁸ ..”** Modifica che naturalmente va operata con le procedure dell'art. 43 dello Statuto e non può certo essere la legge ordinaria a farsene carico. Quest'ultima, nel caso in esame, ad avviso della Corte, si è limitata correttamente, nelle more di tale coordinamento, ad introdurre una specifica modalità di riscossione dei tributi, garantendo al contempo il riversamento alla Regione di quelle entrate di spettanza della stessa ai sensi dell'art. 37 dello statuto. Dunque necessità di nuove norme di attuazione ma anche garanzia per la Regione (anche nel regime transitorio: fino ad ipotizzare la possibilità di ricorrere agli ordinari rimedi giurisdizionali), a vedersi riconosciute entrate ad essa certamente spettanti.

¹⁶ Corte Costituzionale Sentenza n. 298/1974

¹⁷ Corte Costituzionale Sentenza n. 299/1974

¹⁸ Citata sent. n. 298/1974

3.1 Gli effetti delle Sentenze sull'art. 37. Rispetto a queste conclusioni sulla portata dell'art. 37 dello Statuto, in realtà, la effettiva applicazione di tali principi è stata ben più problematica ed a tutt'oggi non può dirsi del tutto risolta. Per quello che riguarda le ritenute operate sui redditi dei lavoratori dipendenti occupati in stabilimenti ubicati in Sicilia, la Sentenza 299/1974 ne aveva riconosciuto la spettanza alla Regione anche se riscosse fuori dal suo territorio ed in esito a ciò *“lo stato non appena avrà riscosso tali entrate, dovrà immediatamente trasmettere il relativo importo alla regione”*. Questo riconoscimento tuttavia è rimasto a lungo inapplicato e queste entrate hanno continuato ad affluire alle casse dello Stato e solo nel 1993 (a vent'anni dalla sentenza) vennero emanate le istruzioni ministeriali per disciplinare gli adempimenti a carico dei concessionari per garantire il riversamento di quel gettito alla Regione. Il credito determinatosi per la Regione (per gli anni dal 1974 al 1993) venne regolato nell'ambito delle compensazioni seguite ai lavori della Commissione Brancasi.¹⁹ Ancor più complesso ed a tutt'oggi irrisolto il problema della quota di imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG prima ed IRES poi) da attribuire agli stabilimenti ubicati in Sicilia di spettanza della Regione ai sensi del primo comma dell'art. 37 dello Statuto. Nell'ambito dei lavori della citata Commissione Brancasi, i rappresentanti delle amministrazioni statali ribadirono l'orientamento che fosse inammissibile ipotizzare *“..una ripartizione dell'IRPEG che, invece del criterio del domicilio fiscale, facesse riferimento al luogo di produzione del reddito in quanto una soluzione del genere trasformerebbe l'IRPEG da imposta personale ad imposta reale e finirebbe per stravolgere un aspetto importante della riforma tributaria..”*²⁰. Tutto ciò ad onta del contenuto dell'art. 37 dello Statuto e dell'indirizzo applicativo formulato dalla Corte Costituzionale anche con riferimento al regime transitorio seguito alla riforma tributaria pur nelle more delle nuove norme di attuazione.

Sta di fatto che anche in sede di conclusione dei lavori della Commissione Brancasi, al di fuori della fattispecie specifica presa in considerazione dalla sentenza 299/1974 (le ritenute di acconto sui redditi di lavoro riferibili agli stabilimenti operanti in Sicilia ma con domicilio fiscale fuori del suo territorio) non si fece luogo ad alcun riconoscimento di gettito alla Regione legato all'attuazione dell'art. 37 dello Statuto.

3.2 Le nuove norme di attuazione dell'art. 37. La stessa emanazione delle ulteriori norme di attuazione dello Statuto adottate con D. Lgs. 241/2005²¹ non ha portato, a tutt'oggi, alla risoluzione delle questioni connesse alla integrale applicazione dell'art. 37 dello Statuto. Due essenzialmente le questioni applicative che andavano definite per dare attuazione alla nuova disciplina applicativa dell'art. 37: il criterio da utilizzare per il calcolo della IRES da attribuire alla Regione sulla base delle quote di reddito afferenti agli impianti localizzati nel territorio; specificare le funzioni da trasferire alla Regione in relazione al principio di *simmetria* contemplato dal dlgs 241/2005. In ordine ai criteri per il calcolo della quota di IRES da attribuire alla Regione, si è addivvenuti presto ad un criterio condiviso, individuandolo in quello contenuto nell'art. 3 c. 1 della legge 289/2002 relativo alla regionalizzazione della base imponibile IRAP.²²

¹⁹ La Commissione presieduta dal prof. Antonio Brancasi venne istituita nel 1997 per definire i diversi contenziosi inerenti i rapporti finanziari pregressi tra stato e regione. Essa concluse i propri lavori nel 1998 con un documento *“Studio preliminare alla definizione dei pregressi rapporti finanziari tra lo Stato e la Regione”* contenente una serie di proposte analitiche sui diversi aspetti di tale contenzioso.

²⁰ Commissione Brancasi - *“Studio preliminare alla definizione dei pregressi rapporti finanziari tra lo Stato e la Regione”*

²¹ Testo dlgs 241/2005: *“1. In base all'art. 37 dello Statuto della regione siciliana, le relative quote di competenza fiscale dello Stato sono trasferite alla Regione. Simmetricamente sono trasferite alla Regione competenze previste dallo Statuto fino ad ora esercitate dallo Stato. 2. Con decreto dirigenziale del Ministero dell'economia e delle finanze, d'intesa con l'Assessorato del bilancio e delle finanze, si provvede alla definizione delle modalità applicative.*

²² Si tratta di una disposizione che ha, per altro, valore di norma di indirizzo per l'Alta Commissione per il federalismo fiscale ai fini della regionalizzazione del gettito dei tributi. In effetti nei documenti conclusivi dei lavori dell'Alta Commissione vi è un solo esplicito riferimento alla Regione Siciliana allorché viene proprio sottolineato che mentre per le altre regioni, la legge istitutiva della Commissione, rimette a quest'ultima la determinazione dei criteri da applicare per la regionalizzazione delle imposte, per la Regione Siciliana, il medesimo criterio, per la Sicilia, viene individuato direttamente dalla legge (art. 3 legge 289/2002), disponendosi che ai soggetti passivi IRPEF ed IRPEG che hanno sede legale fuori dal territorio regionale, ma in essa dispongono di stabilimenti od impianti, si applicano i criteri di riparto stabiliti dall'art. 4 c. 2 del decreto legislativo 446/1997 relativo all'IRAP nell'ipotesi in cui l'attività sia esercitata nel territorio di più regioni. Ed aggiunge la Commissione *“Tale disposizione è intesa a dare piena attuazione all'art. 37*

Ben più complessa si è presentata invece la questione relativa alla individuazione delle funzioni da trasferire alla Regione *simmetricamente* rispetto alle nuove risorse. Com'è noto sul significato da attribuire al criterio della simmetria tra le nuove spettanze finanziarie riconosciute statutariamente alla Regione e trasferimento di funzioni di spettanza della Regione, ancora esercitate dallo Stato, fino al 2008 (allorché sul punto si pronuncerà la Corte Costituzionale) vengono prospettate due diverse interpretazioni:

- La prima, di parte statale, interpreta la simmetria come contemporaneità tra attribuzione delle nuove risorse e corrispondente trasferimento di nuove funzioni di spettanza regionale ancora esercitate dallo Stato. **Un processo da intendersi, in sostanza, senza oneri aggiuntivi per la finanza statale e, di converso, a saldo zero anche per la finanza regionale.** La conseguenza di una eventuale attribuzione di risorse finanziarie alla Regione non correlata, anche sotto il profilo temporale, al corrispondente conferimento di funzioni esercitate dallo Stato, renderebbe, secondo la interpretazione di parte statale, la norma in questione priva di copertura finanziaria, con conseguente violazione dell'art. 81 della Costituzione.

- La seconda interpretazione, di parte regionale, pur riconoscendo che la ordinata corrispondenza tra attribuzione delle entrate e trasferimento delle funzioni è nello spirito dello Statuto, nel contesto delle nuove norme di attuazione, **attribuisce al criterio del trasferimento simmetrico di risorse e funzioni, una valenza eminentemente programmatica** atteso che, diverse sono le procedure e gli organi chiamati a definire i due processi: per la parte delle risorse finanziarie, l'intesa Ministero dell'Economia - Assessorato al Bilancio e relativo provvedimento dirigenziale; per il trasferimento di funzioni, la deliberazione della Commissione Paritetica ex art. 43 dello Statuto e l'adozione dei relativi decreti legislativi. Per quello che riguarda il problema della *neutralità finanziaria* della disposizione per il bilancio dello Stato, si sostiene che questa potrebbe essere invocata se si trattasse di risorse di spettanza dello Stato che vengono attribuite alla Regione e non già di risorse riconosciute costituzionalmente di spettanza della Regione in quanto radicate nella previsione statutaria.

3.3 Il criterio della simmetria nella sentenza 145/2008 Con la Sentenza n.145/2008, la Corte Costituzionale interviene sul punto e fornisce una interpretazione del criterio della simmetria che è significativamente diversa da entrambe le impostazioni prima riassunte. Il giudizio da cui origina la pronuncia citata, consegue alla impugnativa di parte regionale (tra altri) del comma 661 dell'art. 1 della legge 296/2006 per violazione appunto del decreto legislativo 241/2005, deducendo che esso nel prevedere “*..il trasferimento di funzioni alla regione senza trasferimento di risorse economiche o con il trasferimento di risorse inferiori al necessario,*” non rispetta il criterio di simmetria tra trasferimento di funzioni e di risorse stabilito dall'evocato decreto legislativo di attuazione dello Statuto²³. La Corte respinge l'eccezione di costituzionalità prospettata dalla Regione perché, sostiene, con riferimento al disposto del decreto legislativo 241/2005 “*il criterio di simmetria evocato dalla Regione Siciliana non trova applicazione nel caso di specie. Tale criterio riguarda solo la specifica ipotesi di trasferimento, dallo Stato alla Regione, delle funzioni di riscossione delle imposte in conseguenza della devoluzione di «quote di competenza fiscale dello Stato» e non, come sostiene la Regione, l'ipotesi del trasferimento di funzioni diverse da quelle di riscossione. Infatti, l'art. 1 del d.lgs. n. 241 del 2005, nel dare attuazione all'art. 37 dello statuto, si limita a disporre che, con riferimento all'imposta relativa alle quote del reddito da attribuire agli stabilimenti ed impianti siti nel territorio della Regione di imprese industriali e commerciali aventi la sede centrale fuori da tale territorio, «sono trasferite alla Regione» – «simmetricamente» al trasferimento del gettito di tale imposta – anche le «competenze previste dallo Statuto sino ad ora esercitate dallo Stato», e, cioè esclusivamente le competenze in ordine alla riscossione di tale imposta.*” Una interpretazione che risolve dunque il problema della interpretazione della disposizione, riconducendo, in maniera univoca e diretta, la nozione

dello statuto....” Si consideri che in una prima stesura delle norme di attuazione dell'art. 37 veniva fatto esplicito riferimento a tale criterio; nella stesura definitiva adottata, scompare tale riferimento e compare il criterio della simmetria.

²³ Cfr. in particolare Corte Costituzionale Sentenza n. 145/2008 punto 2.2 dei *Ritenuto in fatto*

della simmetria rispetto al conferimento delle risorse, alle sole funzioni connesse alla riscossione di quei tributi conferiti.

Ma neanche tale pronuncia della Consulta ha finora consentito di risolvere il contenzioso. In sede di riunione del tavolo tecnico Stato-Regione convocato per la predisposizione del decreto dirigenziale previsto dal dlgs 241/2005, la parte statale ha sostenuto²⁴ che *“la mera considerazione delle sole spese di riscossione non consentirebbe di eseguire quella simmetria che espressamente viene richiamata dal dlgs 241/2005 per assicurare la necessaria neutralità finanziaria che deve caratterizzare un provvedimento di attuazione qual è quello in esame..”*. Aggiungendo, con riferimento alla sentenza 145/2008 che *“la pronuncia dell’Alta Corte non ha riguardato le disposizioni del richiamato decreto legislativo²⁵ limitandosi a richiamare il disposto recato dall’art. 1 comma 661 della legge 296/2006 e che prima della cennata sentenza il criterio di simmetria veniva riferito al complesso delle funzioni statutarie ancora da trasferire e, quindi, inteso come strumento di garanzia della necessaria neutralità finanziaria per il bilancio dello stato e della Regione”*. Insomma si ritorna al punto di partenza con un sostanziale *disconoscimento* della pronuncia della Consulta.²⁶

4. Le clausole di riserva allo Stato di entrate riscosse in Sicilia L’art. 2 del dpr 1074/1965 nell’attribuire alla Regione *“tutte le entrate erariali riscosse nel suo territorio”* riconosce allo Stato la spettanza delle *“nuove entrate tributarie il cui gettito sia destinato con apposite leggi alla copertura di oneri diretti a soddisfare particolari finalità contingenti o continuative dello Stato specificate nelle leggi medesime”*. Le difficoltà interpretative di tale clausola di riserva, sia in ordine alla qualificazione come *“nuova”* di una entrata tributaria, sia con riferimento alle caratteristiche che deve avere la finalizzazione di tale entrata perché lo Stato possa riservarsela, sia ancora in relazione alle particolari garanzie procedurali che devono assistere l’adozione di tali provvedimenti, hanno prodotto un esteso contenzioso di costituzionalità che, anche in questo caso, ha avuto un primo sbocco (sotto il profilo finanziario) nei lavori della Commissione Brancasi con la intesa sulla quantificazione dei crediti dello Stato derivanti da tali riserve e, successivamente, con la declaratoria di incostituzionalità di numerose norme che recavano tali riserve e quindi con la cessazione degli effetti delle disposizioni statale introduttive delle riserve medesime. Vediamo i diversi profili di tale contenzioso e le soluzioni che ne ha indicato la giurisprudenza costituzionale.

4.1 La qualificazione di nuova entrata tributaria Un primo profilo di tale questione concerne la definizione di **nuova entrata tributaria**. La questione viene affrontata dalla Corte Costituzionale in relazione ad una questione di legittimità costituzionale sollevata dalla Regione, riguardante un provvedimento (art. 1, c. 2, legge 356/1967) di proroga della addizionale pro Calabria che era stata istituita con una precedente legge del 1955. Eccepisce la Regione che *“non sarebbe imposta nuova quella derivante dalla proroga di una addizionale che preesisteva”* e dunque il relativo provento non sarebbe nuovo, nel senso preteso dalla norma di attuazione per potere essere riservato allo Stato. Pronunciandosi su tale ricorso²⁷, la Corte Costituzionale, nell’assegnare allo Stato i proventi in questione, rileva che *“..l’addizionale di imposta pur non essendo un tributo nuovo, è un’entrata tributaria nuova ...: poiché le norme di attuazione richiedono la novità del provento, non del tipo di imposta, sotto questo aspetto l’addizionale così prorogata rientra fra quelle che lo Stato può riservare a se stesso..”*. Analoga la conclusione ribadita dalla Consulta nella sentenza n.49/1972 nella quale ribadisce che *“ nuova entrata debba intendersi non un tributo nuovo ma solo una entrata derivante da un atto impositivo nuovo, in mancanza del quale l’entrata non si sarebbe verificata...”*. Non fondato viene ritenuto dalla Corte anche un ricorso della Regione per conflitto di attribuzione, avverso un decreto del Ministero delle finanze che definisce le modalità di determinazione e di attribuzione di incrementi di imposte che lo Stato si era

²⁴ Si veda al riguardo il verbale della riunione del tavolo tecnico del 24 luglio 2008

²⁵ Invero si è visto come il dlgs 241/2005 venga esplicitamente evocato dalla Regione nel ricorso alla Corte e considerato dalla Corte medesima come parametro per il relativo giudizio di costituzionalità

²⁶ Nell’ambito della discussione della legge finanziaria 2009, la Camera approvò un ordine del giorno che impegnava il governo ad adottare le disposizioni attuative del dlgs 241/2005, in coerenza con la interpretazione data dalla corte Costituzionale. Dello stesso tenore le mozioni discusse ed approvate dalla Camera stessa nel febbraio 2009

²⁷ Corte Costituzionale Sentenza n. 47/1968

riservato con precedenti provvedimenti. Nel ricorso la Regione non pone in discussione la spettanza allo Stato di tali entrate, ma ritiene censurabile in quanto irragionevole, il sistema di calcolo delle nuove entrate da riservare allo Stato basato sulla determinazione presuntiva delle variazioni di gettito, indotti dai provvedimenti adottati, sui tributi considerati²⁸. Nel decidere su tale ricorso la Corte argomenta nel senso che *“Posta la legittimità della destinazione allo Stato del maggiore gettito di imposta....la determinazione quantitativa del gettito stesso, calcolato proiettando su base regionale l’incremento percentuale delle entrate stimate su base nazionale, non lede le attribuzioni regionali...”*²⁹ Fondato viene invece ritenuto dalla Corte, il ricorso della Regione sull’art. 3 della legge 28 dicembre 1995, n. 549 (Misure di razionalizzazione della finanza pubblica) nella parte in cui destina all’erario (con la finalità di concorrere alla copertura degli oneri del debito pubblico ed al riequilibrio del bilancio) il 50% delle entrate derivanti dalla tassa di concessione governativa sulla partita IVA. Sostiene la Regione che le disposizioni impugnate *“non incrementano il flusso delle entrate, giacchè riguardano esclusivamente le modalità di versamento della tassa di concessione governativa sulla partita IVA, senza variare l’importo del tributo, il cui gettito in precedenza è stato sempre (ed interamente) attribuito alla Regione medesima”*. Ed in effetti, riconosce la Corte che *“Se l’importo della tassa sulla concessione governativa per la partita IVA non è stato variato...il gettito di tale imposta non può, in forza della stessa legge, essere attribuito, neppure in parte allo Stato” in quanto “Rimane preclusa, in generale, la devoluzione allo Stato di entrate tributarie erariali riscosse nel territorio della regione siciliana, ma prive del carattere di novità..”*³⁰

Con una successiva pronuncia³¹ la Corte affronta un doppio profilo di costituzionalità sollevato dalla Regione: il primo riguarda la qualificazione delle riserve di gettito all’erario previste, come nuove entrate secondo l’art. 2 delle norme di attuazione, il secondo profilo è relativo invece alle garanzie anche di natura procedurale che devono assistere le modalità di attuazione della clausola di riserva. Nel ricorso che promuove il giudizio, la Regione impugna due disposizioni che riservano all’erario, rispettivamente, le entrate derivanti dai commi da 133 a 165 dell’art. 2, e le entrate derivanti complessivamente dalla legge n. 662/1996, destinandole *“alla copertura degli oneri per il servizio del debito pubblico, nonché alla realizzazione delle linee di politica economica e finanziaria in funzione degli impegni di riequilibrio del bilancio assunti in sede comunitaria”*. Osserva la Regione che la legge n. 662/1996 contiene, oltre a diverse disposizioni che istituiscono nuovi tributi, altre che sostituiscono imposte esistenti con altro tipo di imposizioni, ed elevano aliquote di tributi. Interventi molteplici e di varia natura caratterizzati dall’intento di ridisegnare fattispecie tributarie, cause di detrazione e di deduzione, o di allargare la base imponibile (ad esempio attraverso l’aumento delle rendite catastali), ma sostanzialmente rivolti a procurare maggiori entrate. A fronte di tale complessità di contenuti, manca tuttavia nei provvedimenti ogni indicazione dei criteri per distinguere i proventi nuovi da ciò che nuovo non è atteso che, sostiene la Regione, *“gli interventi sulla base imponibile di tributi esistenti, che consentono l’acquisizione di maggiori entrate, non darebbero però luogo a quelle “nuove entrate tributarie” che l’art. 2 del d.P.R. 26 luglio 1965, n. 1074, consente di riservare allo Stato. Nuove entrate tributarie, a questi fini, sarebbero solo quelle derivanti dalla istituzione di nuovi tributi o dall’incremento delle aliquote di tributi preesistenti: non ricorrendo, nella specie, tali ipotesi, la devoluzione allo Stato dei maggiori proventi sarebbe illegittima”*. Inoltre, per le modalità attuative della riserva di gettito, il provvedimento si limita *“a rinviare ad un decreto ministeriale per la indicazione dei criteri selettivi”*. Per la Regione tale modalità impedirebbe il controllo sul corretto esercizio della deroga, e verrebbe meno la prevedibilità delle relative decisioni, con violazione della certezza del diritto. Per aversi tutela effettiva, occorrerebbe che le norme fossero sufficientemente precise e dettagliate,

²⁸ La determinazione del maggiore gettito spettante allo Stato, veniva determinato dal decreto impugnato sulla base del raffronto con la previsione di competenza dei capitoli di bilancio cui quelle entrate erano destinate ad affluire, in modo da ottenere per ciascun capitolo l’incidenza percentuale prodotta dai incrementi provocati dalle nuove leggi; le percentuali così ottenute sono state poi applicate alle corrispondenti previsioni del bilancio della Regione, così ottenendo il prevedibile incremento delle imposte riscosse nella regione, da attribuire allo Stato.

²⁹ Corte Costituzionale Sentenza n. 253/1996

³⁰ Corte Costituzionale Sentenza n. 430/1996

³¹ Corte Costituzionale Sentenza n. 98/2000

nonché ancorate a precisi indicatori quantitativi: aspetto che integra i presupposti per un ulteriore specifico motivo di impugnativa delle norme.³²

Le censure relative alla nozione di nuova entrata tributaria e la difficoltà di definirne la portata nell'ambito del provvedimento, sono risolte dalla Corte con una declaratoria di non fondatezza, rilevando che dalle clausole di riserva all'erario contenute nei provvedimenti *“non si desume affatto che il legislatore statale abbia considerato come nuove entrate tributarie, derivanti dalle stesse leggi, entrate cui invece non si possa riconoscere tale carattere. Esse, d'altra parte, non potrebbero che essere applicate in senso conforme a ciò che prevede la normativa di attuazione statutaria. Ove poi, in sede applicativa, sorgesse controversia circa il carattere di nuova entrata tributaria attribuibile a questo o a quel gettito, sarà in quella sede, e con gli strumenti ad essa appropriati – ivi compreso, se del caso, il conflitto di attribuzioni – che la Regione potrà difendere la propria autonomia finanziaria da eventuali illegittime lesioni”*. La medesima argomentazione è utilizzata dalla Corte in due successive sentenze del 2000³³, nelle quali nel respingere i ricorsi della Regione (limitatamente allo specifico aspetto³⁴ relativo alla clausola di devoluzione allo Stato delle entrate di provvedimenti che, per la loro complessità, importano effetti di gettito non tutti riconducibili alla nozione di nuova entrata, ribadisce come tali clausole comunque, in sede applicativa, debbano essere interpretate in senso conforme alle norme di attuazione e dunque non sono di per sé idonee a configurare come nuove entrate tributarie, entrate che invece non avessero tale caratteristica: riconoscendosi, in tal caso alla regione, ogni possibilità di tutela, allorché in fase di attuazione sorgessero problemi applicativi della riserva stessa. Al riguardo ribadisce la Consulta³⁵ *“Questa Corte ha già avuto occasione di chiarire che clausole legislative generiche come quella in esame, che si limitano a riservare all'erario le entrate “derivanti” da altre disposizioni contenute negli stessi provvedimenti legislativi in cui sono contenute, e cioè le entrate che trovano in essi la loro fonte, non comportano che si considerino come nuove entrate tributarie, riservate allo Stato, entrate cui non si debba invece riconoscere tale carattere, perché non sono “nuove” nel senso ora detto: onde è in sede di applicazione concreta di tali clausole che la Regione, ove riscontri che lo Stato pretende di avocare a sé entrate prive di detto carattere, potrà difendere la propria autonomia finanziaria dalla lesione che ne deriverebbe, attraverso gli strumenti appropriati, ivi compreso, se del caso, il conflitto di attribuzioni (sentenza n. 98 del 2000)*.

Cosa succede invece quando la clausola di riserva all'erario è riferita a provvedimenti che, comprendono assieme, sia misure accrescitive delle entrate (introduzione di nuovi tributi, aumento di aliquote o estensione delle basi imponibili di tributi preesistenti) che misure destinate a ridurre le entrate (soppressione di tributi esistenti, riduzione di aliquote o restrizioni di basi imponibili di tributi)? La questione è oggetto del giudizio nella citata sentenza 348/2000 con riferimento alla eccezione di costituzionalità sollevato dalla Regione sul comma 22 dell'art. 17 della legge 449/1997. La Regione lamenta che il citato comma 22 preveda una riserva di entrata a favore dello Stato che non sarebbe legittima in quanto non riguarderebbe nuovi tributi né aumento di aliquote, bensì rideterminazione di base imponibile o riduzione di entrate per soppressione di preesistenti tributi di spettanza regionale. L'art. 17 della legge citata in effetti contiene una serie di misure, alcune delle quali comportano maggiori entrate ed altre che comportano minori entrate. Per quanto riguarda in particolare le entrate derivanti dalle tasse automobilistiche (il cui gettito riscosso nella Regione Siciliana è di spettanza di quest'ultima), la stessa disposizione impone di configurarne le nuove tariffe in modo tale da fornire *“un gettito equivalente” a quello delle stesse tasse vigenti al 31 dicembre 1997, maggiorato di un importo pari a quello delle soppressioni e riduzioni di tributi previste dalla medesima disposizione. Non sono dunque previste nuove entrate nette derivanti dalle tasse automobilistiche, e non opera dunque, in proposito la riserva di entrate a favore*

³²Questo secondo profilo concernente le garanzie procedurali, viene svolto nel successivo punto 4.3; in questa sezione si approfondisce solo l'aspetto relativo alla nozione di *nuova entrata*

³³ Corte Costituzionale sentenze nn. 347 e 348 del 2000

³⁴ Come per la sentenza n. 98/2000, anche in questi giudizi la Corte dichiarerà invece fondato il ricorso della Regione per l'aspetto che prevede l'attribuzione ad un decreto del ministero delle finanze, le modalità di attuazione delle riserve. Il tema è trattato nel successivo punto 4.3

³⁵ Citata sent. n. 348/2000

dell'erario di cui all'art. 64 della legge. Sul punto la Corte sancisce il principio per cui, le nuove entrate che possono essere riservate allo Stato “*devono intendersi, nel silenzio della legge, solo le maggiori entrate nette derivanti dalla legge, e dunque solo le maggiori entrate che eccedono le minori entrate contemporaneamente derivanti dallo stesso provvedimento.*” Diversamente, all'aumento delle entrate per lo Stato farebbe riscontro non già – come è conforme alla ratio delle clausole di riserva di nuove entrate all'erario – l'invarianza del gettito a favore della Regione, ma una diminuzione di quest'ultimo: il che andrebbe al di là di ciò che prevede la norma di attuazione, quando consente di sottrarre alla Regione, per riservarlo a finalità specifiche dello Stato, il gettito aggiuntivo di entrate tributarie altrimenti spettanti alla Regione (cfr. sentenza n. 198 del 1999, nonché sentenza n. 49 del 1972).

Sempre con riferimento alla definizione della nozione di *nuova entrata* cui è applicabile il regime della riserva, con una pronuncia del 2004³⁶ la Corte affronta un aspetto rilevante che riguarda il gettito conseguente la introduzione di imposte sostitutive. Nel caso affrontato dalla ricordata sentenza, il ricorso della Regione aveva ad oggetto alcuni articoli della legge 383/2001 ed in particolare l'art. 1 che prevede per gli imprenditori l'applicazione, sull'incremento dell'imponibile risultante dalla dichiarazione di emersione dal lavoro nero, di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF, dell'IRPEG e dell'IRAP, con tassazione separata rispetto al rimanente imponibile ed un regime fiscale agevolato per i lavoratori i cui rapporti vengono ad emersione: anche ai redditi di lavoro di tali soggetti si applica un'imposta sostitutiva dell'IRPEF, con tassazione separata rispetto al rimanente imponibile.

Lo stesso art. 1 dispone altresì che la dichiarazione di emersione, su richiesta degli imprenditori interessati, può anche valere come proposta di concordato tributario e previdenziale ai fini dell'applicazione di una ulteriore imposta sostitutiva dell'IRPEF, dell'IRPEG, dell'IRAP e dell'IVA e dei contributi previdenziali, con tassazione separata rispetto al rimanente imponibile (art. 1, comma 3). Detto articolo prevede ancora che i lavoratori “*emersi*” possono estinguere i loro debiti fiscali e previdenziali, connessi alla prestazione di lavoro irregolare, mediante il pagamento di una somma stabilita in quota fissa per ciascun anno pregresso senza applicazione di sanzioni e interessi. L'articolo in questione prevede infine che le “*maggiori entrate*” derivanti dal recupero della base imponibile connessa ai programmi di emersione, con esclusione di quelle contributive, affluiscono ad uno specifico fondo istituito dall'art. 5 della legge 23 dicembre 2000, n. 388. Sostiene la Regione che il richiamato articolo 1 della legge n. 383 del 2001 sarebbe lesivo delle prerogative della Regione Siciliana in materia finanziaria, in quanto “*non configura né una imposta di nuova istituzione né una entrata derivante da un aumento di aliquota di un'imposta preesistente, ma detta una specifica disciplina nel presupposto di una emersione di basi imponibili, le quali, qualora tutti i contribuenti avessero correttamente adempiuto gli obblighi, precipuamente tributari, sugli stessi gravanti, avrebbero già da tempo costituito presupposto di imposte di spettanza regionale*”. Sul punto concorda anche la Corte convenendo che nella specie, non si tratta di una nuova entrata, ma di una imposta sostitutiva di tributi di pacifica spettanza regionale e, di conseguenza, si è fuori dall'ipotesi eccezionale prevista a favore dello Stato dall'art. 2 delle norme di attuazione dello Statuto della Regione Siciliana in materia finanziaria, secondo il quale spettano alla Regione Siciliana “*tutte le entrate tributarie erariali riscosse nell'ambito del suo territorio, dirette o indirette, comunque denominate, ad eccezione delle nuove entrate tributarie il cui gettito sia destinato con apposite leggi alla copertura di oneri diretti a soddisfare particolari finalità contingenti o continuative dello Stato specificate nelle leggi medesime*”.³⁷

³⁶ Corte Costituzionale Sentenza n. 29/2004

³⁷ Tuttavia la Corte in sentenza, dichiara infondato il ricorso della Regione perché il provvedimento impugnato è da ritenersi non applicabile alla Sicilia in quanto “*l'art. 1 della legge n. 383 del 2001 nel prevedere che il gettito delle entrate sostitutive è destinato al fondo di cui all'art. 5 della legge finanziaria n. 388 del 2000, richiama non solo quest'ultimo articolo, ma, implicitamente, anche il suo regime, che si incentra sulla clausola di salvaguardia di cui all'art. 158, comma 2, della stessa legge n. 388 del 2000, secondo il quale le disposizioni in questione sono applicabili alle Regioni a statuto speciale ed alle Province di Trento e Bolzano “compatibilmente con le norme dei rispettivi statuti”. Ne consegue che, per quanto riguarda la Sicilia, la confluenza del gettito delle imposte sostitutive al fondo di cui all'art. 5 della citata legge n. 388 del 2000 non è possibile, poiché in contrasto, come sopra si è visto, con l'art. 2*”

4.2 La clausola di finalizzazione delle entrate riservate allo Stato Come detto, la eccezione al principio della spettanza alla Regione del gettito delle nuove entrate tributarie erariali riscosse nel suo territorio, prevista dall'art. 2 del dpr 1074/1965 disponendone la loro devoluzione allo Stato, postula che la legge istitutiva (confermativa o maggiorativa) dei tributi erariali, rechi una apposita clausola che destini tali maggiori entrate *“a soddisfare particolari finalità contingenti o continuative dello Stato, specificate nelle leggi medesime”*. Anche l'ambito di applicazione della clausola di finalizzazione delle nuove entrate è stato al centro di un ampio contenzioso di costituzionalità tra lo Stato e la Regione. Un particolare aspetto di tale problematica viene affrontato dalla Corte con la già citata sentenza n. 47/1968. Oggetto della impugnativa regionale è la ricordata proroga dal 1967 al 1972 della addizionale pro-Calabria con riserva allo Stato dei relativi proventi (art. 1 legge 356/1967). Rispetto a tale disposizione la Regione contesta il fatto che la norma impugnata non recasse espressamente la particolare esigenza al cui soddisfacimento veniva destinato il gettito (finalità invece ben presente nella originaria legge istitutiva della medesima addizionale che nasce appunto come imposta di scopo pro-Calabria nel 1955). La Corte dichiara infondato il ricorso della Regione, sostenendo che *“..là proroga di un'imposta introdotta per un certo scopo, com' è l'addizionale pro Calabria, di regola non può avere altro fine da quello originario, sì che un'ulteriore specificazione sarebbe superflua..”* e ciò significa che *“quando un nuovo provento sia diretto a soddisfare particolari finalità, non se ne può contestare l'appartenenza allo Stato. Vale a dire che la norma d'attuazione è rispettata nella sostanza anche se il collegamento fra l'entrata e la spesa non sia oggetto d'una esplicita e puntuale preposizione normativa e se una parte del provento sia impiegato per fini diversi da quello che ha ispirato la legge istitutiva....”* Nella giurisprudenza successiva, la Corte tuttavia mitigherà la portata di tale enunciato che porta a riconoscere la possibilità di un collegamento *per implicito* tra la riserva allo stato della nuova entrata e la sua finalizzazione. A favore della Regione viene in effetti risolto il contenzioso per conflitto di attribuzione³⁸ sollevato su una nota del Ministero delle finanze con la quale veniva negata alla Regione la partecipazione al gettito dell'aumento (disposto dall'art. 6 della legge 801/1970) di una addizionale già istituita per l'anno 1967 con una precedente disposizione del 1966 (art. 80 d.l. 976/1966) e successivamente prorogata (d.l. 1132/1967) ed il cui gettito era, dalle disposizioni che avevano istituito e prorogato l'addizionale, esclusivamente riservato a particolari finalità di competenza dello Stato secondo la previsione dell'art. 2 delle norme di attuazione. Sulla disposizione in contestazione che dispone l'attribuzione allo Stato del gettito dell'aumento di quella addizionale senza che la norma stessa esplicitasse la formula di destinazione dei proventi, a fronte della argomentazione dell'Avvocatura dello Stato nel giudizio secondo la quale *“l'aumento dell'addizionale precedente non può che spettare per intero allo Stato, pur senza la riserva, non necessaria, a favore dell'Erario, trattandosi di aumento di contributo già ad esso per intero riservato”* la Corte ne dichiara invece la incompatibilità con l'art. 2 delle norme di attuazione sancendo la spettanza alla Regione di quel gettito. La motivazione del giudizio muove da una analitica ricostruzione della sequenza dei provvedimenti che avevano istituito, prorogato e disposto la finalizzazione dei proventi dell'addizionale escludendo che, al provvedimento di incremento dell'addizionale si potesse attribuire quel collegamento *implicito* con la originaria finalità che l'Avvocatura dello Stato evocava. Piuttosto, rileva la Corte, la disposizione che ha introdotto l'aumento della addizionale va considerata *in stretta connessione con l'intero testo legislativo entro cui si colloca*. Si tratta, come detto, della legge 28 ottobre 1970, n. 801 che reca sgravi fiscali a favore dei lavoratori a più basso reddito. Dunque se di connessione si deve parlare (in assenza di una esplicita indicazione contenuta nella norma) questa è piuttosto tra l'aumento dell'addizionale e gli sgravi fiscali contestualmente disposti dalla stessa legge, essendo evidente che il provento derivante dalla maggiorazione delle aliquote dell'addizionale in esame, è destinato a compensare unicamente la diminuzione delle entrate causata dalla concessione delle agevolazioni fiscali. Ed

delle norme di attuazione dello statuto della Regione Siciliana in materia finanziaria” Non si configura dunque, contrariamente a quanto sostenuto dalla Regione, alcuna lesione di prerogative statutarie regionali.

³⁸ Corte Costituzionale Sentenza n. 49/1972

aggiunge la Corte che se anche *“lo Stato, come ente sovraordinato e sovrano, può disporre in merito alla imposizione o abrogazione di tributi in piena libertà, anche se si tratti di tributi spettanti alle Regioni, non per questo esso può attribuire a se stesso l'intero gettito di una entrata chiaramente sostitutiva, quando il tributo sostituito non è di sua esclusiva spettanza.”* E dunque la disposizione non integra le particolari finalità pretese dall'art. 2 del D.P.R. 26 luglio 1965, n. 1074 per potere riservare allo Stato quei proventi, perché nella specie *“si tratta di un'entrata sostitutiva del gettito di tributi di sicura spettanza regionale”*.

Analogamente la Corte sosterrà la spettanza alla Regione³⁹ dei proventi dell'aumento di una addizionale già riservata all'erario con una precedente disposizione, poiché la norma impugnata *“si limita a disporre il mantenimento alla riserva statale dei proventi dell'aumento del tributo..”* nell'ambito della clausola di copertura finanziaria della spesa recata dal provvedimento medesimo il che, argomenta la Corte, non può considerarsi rispondente alla previsione *“dell'art. 2 delle norme di attuazione dello Statuto siciliano in materia finanziaria, che richiede una specifica clausola di destinazione..”* e respinge le argomentazioni dello Stato secondo cui, in via generale, sia sostenibile la tesi per cui *“..l'adempimento delle rigorose prescrizioni finalistiche si deve considerare soddisfatto dall'originaria destinazione degli aumenti...”* escludendo che *“..la sola reiterazione della riserva è sufficiente ad assicurare il permanente collegamento tra la esigenza sopra specificata e l'attribuzione del provento allo Stato..”*. Nell'ambito di tale giudizio la Corte richiama esplicitamente la Sentenza 47/1968, sottolineando la specificità di quella pronuncia relativa alla addizionale pro-Calabria dove *la peculiarità dello scopo era immanente nella legge originaria* e dunque la reiterazione della finalità poteva considerarsi implicita nella disposizione di proroga. Un ulteriore giudizio di inadeguatezza della clausola di riserva allo Stato di nuove entrate è quello pronunciato dalla Consulta⁴⁰ in relazione all'art. 4-bis, primo comma, del decreto-legge 30 settembre 1989, n. 332. Tale articolo al primo comma disponeva che l'aumento del 50 per cento delle tasse automobilistiche ivi previsto venisse acquisito per intero al bilancio dello Stato ed al quarto comma prevedeva che tali somme (nei limiti di un importo di 700 milioni e per il solo anno 1990) fossero ripartite tra i Comuni e le Province. Nel giudizio promosso dalla Regione, la tesi resistente dell'Avvocatura evidenzia la connessione tra il primo ed il quarto comma dell'articolo per cui l'assegnazione ai comuni di quella quota di proventi rappresenterebbe quella destinazione a particolari finalità pretesa dall'art. 2 delle norme di attuazione perché lo Stato, si possa riservare il gettito di un tributo altrimenti di sicura spettanza regionale. Ma anche in questo caso la Corte perviene alla conclusione opposta escludendo *“che l'aumento di entrata previsto dalla disposizione impugnata possa farsi rientrare nell'eccezione disposta dall'art. 2, primo comma (seconda parte), del d.P.R. n. 1074 del 1965”* sostenendo che la disposizione in realtà *“stabilisce una disciplina, valevole per il solo anno 1990, in base alla quale si impone allo Stato il vincolo di destinare successivamente le somme riscosse, nei limiti di un importo pari a 700 miliardi di lire, a una ripartizione tra i comuni e le province secondo criteri individuati dalla normativa per la finanza locale per l'anno 1990. Poiché la generica devoluzione di parte del gettito riscosso ai comuni e alle province non può essere considerata equivalente a quella <specifica e diretta indicazione delle particolari finalità> statali ad opera della legge, che, posta a base di nuovi tributi e del loro impiego, autorizza il legislatore a derogare alle norme statutarie che attribuiscono alla Regione Siciliana tutte le entrate fiscali riscosse nel territorio della regione medesima”*.

Nel corso degli anni 90 sono molti i provvedimenti che recano una particolare clausola che riserva allo Stato il gettito di nuove entrate per destinarle *“alla copertura degli oneri per il servizio del debito pubblico, nonchè alla realizzazione delle linee di politica economica e finanziaria in funzione degli impegni di riequilibrio del bilancio assunti in sede comunitaria”*. La questione è affrontata dalla Corte nell'ambito del giudizio che risolve il conflitto di costituzionalità sollevato dalla Regione sulla legge di conversione del decreto-legge 11 luglio 1992, n. 333, recante misure urgenti per il risanamento della finanza pubblica" e sulla legge di conversione del decreto-legge 19 settembre 1992, n. 384 recante: "Misure urgenti in materia di previdenza, di sanità e di pubblico

³⁹ Corte Costituzionale Sentenza n. 61/1987

⁴⁰ Corte Costituzionale n. 260/1990

impiego, nonché disposizioni fiscali".⁴¹ In ordine alla clausola di riserva⁴², la Regione contesta sostanzialmente il fatto che la formula recata dalle leggi impugnate, possa considerarsi corrispondente a quelle *particolari finalità dello Stato* pretese dalle norme di attuazione **“essendo del tutto generica la finalità di far fronte agli oneri derivanti dal debito pubblico o al riequilibrio del bilancio statale e riferendosi le nuove entrate, in parte, ad una manovra fiscale generale. Inoltre le nuove entrate sarebbero riservate allo Stato senza limiti di tempo e senza lo scopo di far fronte ad una situazione eccezionale e contingente.** Di parere opposto è la Corte che nel rigettare tali motivi di impugnativa, considera soddisfatti i presupposti per devolvere allo Stato le nuove entrate in quanto nelle leggi impugnate le finalità sono *“chiaramente individuate e riferite all'emergenza finanziaria, in relazione alla quale le nuove entrate hanno una funzione essenziale anche in adempimento di precisi impegni comunitari, ai quali la legge fa esplicito riferimento”*. Parimenti privo di consistenza viene considerato il rilievo per cui la riserva allo Stato delle nuove entrate non sia circoscritta nel tempo, alla luce del fatto che *“ l'art. 2 delle norme di attuazione dello statuto siciliano, prevede la possibilità della riserva stessa anche in relazione a finalità "continuative" (oltre che contingenti), come tali destinante ad essere perseguite senza limitazioni cronologicamente determinate.* Alla stessa stregua, per la Corte, non può ritenersi *“ che la riserva possa operare solo in riferimento ad eventi naturali imprevedibili* (di finalizzazione a situazioni eccezionali e contingenti parla la Regione nel ricorso), *ai quali lo Stato debba fare fronte, non essendo rinvenibile una simile limitazione nella lettera del citato art. 2 ed essendo la stessa incompatibile con la sua ratio, che è quella di consentire alla legge dello Stato di istituire nuove entrate tributarie destinate alla realizzazione di finalità proprie all'intera comunità nazionale”*.

4.3 Le garanzie procedurali: il principio della leale cooperazione Alcune sentenze pronunciate nel corso del 2000⁴³ introducono un elemento di novità nel contenzioso di costituzionalità concernente l'ambito di applicazione del principio della riserva allo Stato di nuove entrate da destinare a particolari finalità; una novità che attiene alle garanzie procedurali che devono accompagnare l'applicazione delle riserve stesse.

Nel giudizio di legittimità costituzionale risolto con la Sentenza n. 98/2000, tra gli altri motivi di impugnativa⁴⁴ la Regione lamenta che *“nelle norme impugnate non vi è alcuna indicazione dei criteri per distinguere i proventi nuovi da ciò che nuovo non è, limitandosi esse a rinviare ad un decreto ministeriale la indicazione dei criteri selettivi: si impedirebbe così il controllo sul corretto esercizio della deroga, e verrebbe meno la prevedibilità delle relative decisioni, con violazione della certezza del diritto. Per aversi tutela effettiva, occorrerebbe che le norme fossero sufficientemente precise e dettagliate, nonché ancorate a precisi indicatori quantitativi. Il vulnus al principio di leale cooperazione sarebbe ancora più grave per non essersi prevista alcuna forma di partecipazione e consultazione della Regione nella determinazione dei maggiori proventi derivanti dagli interventi in parola. La Regione sarebbe stata totalmente ignorata, in quanto il Presidente della Regione non sarebbe stato invitato al Consiglio dei ministri in cui si è discussa e approvata la normativa in questione, e il decreto ministeriale verrebbe a determinare discrezionalmente, senza alcuna partecipazione della Regione, il quantum dei maggiori proventi riservati allo Stato”*. La Corte, sia pure in parziale accoglimento delle prospettazioni della Regione, dichiara costituzionalmente illegittime le disposizioni impugnate *“nella parte in cui non prevedono, ai fini della loro attuazione, un procedimento che contempra la partecipazione della Regione interessata, la quale deve essere posta in grado di interloquire sulle scelte tecniche e sulle stime da effettuare, e di rappresentare il proprio punto di vista”*. Le ragioni di tale illegittimità stanno per la Corte nel fatto che *“..la necessità di operare complesse valutazioni tecnico-finanziarie per la corretta applicazione della riserva pone, dal punto di vista costituzionale, l'esigenza di un procedimento che non escluda la partecipazione della Regione, in forme adeguate al caso. Le clausole di riserva di nuove entrate all'erario costituiscono infatti un meccanismo derogatorio, consentito al*

⁴¹ Corte Costituzionale sentenza n. 362/1993

⁴² La impugnativa della Regione dei citati provvedimenti riguarda anche altri profili di costituzionalità

⁴³ Corte Costituzionale Sentenze nn. 98, 347 e 348/2000

⁴⁴ Sugli altri motivi di impugnativa e sul tenore delle norme impugnate si veda sopra al punto 4.1

legislatore statale, rispetto al principio, sancito dalla norma di attuazione dello statuto, della attribuzione alla Regione dell'intero gettito dei tributi erariali (eccettuati alcuni) riscossi nell'ambito del territorio regionale; la loro attuazione incide pertanto direttamente sulla effettiva garanzia dell'autonomia finanziaria della Regione, oltre che sugli interessi attinenti alle specifiche finalità statali, alle quali sono destinate per legge le maggiori entrate. Il principio, dunque, di leale cooperazione fra Stato e Regione, che domina le relazioni fra i livelli di governo là dove si verificano interferenze fra le rispettive sfere e i rispettivi ambiti finanziari, esige che si attui tale meccanismo mediante procedimenti non unilaterali, ma che contemplino una partecipazione della Regione direttamente interessata". Nella successiva Sentenza n. 347/2000 con la quale si esamina una vicenda analoga, la Corte esplicita ulteriormente le proprie conclusioni e *corregge* la prospettazione regionale anzitutto precisando che la garanzia di partecipazione della Regione al procedimento, in attuazione del principio di leale cooperazione, non ha nulla a che vedere con il meccanismo dell'art. 21 dello Statuto, invocato dalla Regione, che prevede la partecipazione del Presidente della Regione Siciliana alla seduta del Consiglio dei ministri, in cui si delibera su materie che interessano la regione.⁴⁵ Piuttosto, per la Corte, "altre sono le forme di partecipazione regionale che devono assicurare il rispetto del principio di leale cooperazione nel caso delle riserve "giacché la titolarità in capo allo Stato di un determinato potere -nella specie di identificare i casi di riserva a sé di specifiche entrate- non è sufficiente a fare escludere la necessità di un coordinamento con la regione interessata in tutti i casi nei quali esso collida con poteri spettanti a quest'ultima determinando un'interferenza tra i rispettivi ambiti finanziari. Nella ricorrenza di tali casi è necessario che l'attuazione del meccanismo di deroga al principio di attribuzione del gettito dei tributi erariali riservati alla regione avvenga attraverso un procedimento non unilaterale, affinché sia garantita alla regione stessa la possibilità di interloquire in vista della tutela dei propri diritti". Quindi una forma di tutela ancor più ampia rispetto a quella prevista dall'art. 21 dello Statuto, che si estende alla fase della adozione dei provvedimenti attuativi anche se, garantite tali forme di partecipazione, deve riconoscere la Corte, "spetta poi allo Stato di adottare le determinazioni finali...". E comunque, la conseguenza della dichiarazione di illegittimità costituzionale fondata sul difetto di previsione nel procedimento, della necessaria concertazione con la Regione comporta "la necessità del rinnovo del procedimento di attuazione, da cui derivano i criteri tecnici di ripartizione delle entrate localmente riscosse".

Conclusioni suscettibili di riaprire il giudizio sulla legittimità di una serie di disposizioni statali adottate tra il 1992 ed il 1996 che introducevano le riserve di gettito non rispettando i requisiti procedurali ora evidenziati dalla Corte. Ed in effetti la svolta avviene allorché la Regione solleva conflitto di attribuzione del decreto 23 dicembre 1997 del Ministero delle finanze che reca le modalità di attuazione delle riserve all'erario, a partire dal 1997, del gettito derivante dagli interventi in materia di entrate finanziarie della Regione siciliana, emanati dal 1992. Nel quadro di tale giudizio, la Corte adotta due ordinanze con le quali sospende, nelle more del giudizio, la esecuzione del decreto (Ordinanza 41/2001) e solleva (Ordinanza n. 42/2001) questione di legittimità costituzionale in riferimento all'art. 36 dello Statuto *nonché al principio di leale cooperazione fra Stato e Regioni* del complesso delle disposizioni emanate fra il 1992 ed il 1996⁴⁶

⁴⁵ Al riguardo la Corte osserva tra l'altro che "...trattandosi di un atto legislativo produttivo di effetti sull'intero territorio nazionale, difettava "un interesse giuridicamente differenziato della Regione Sicilia".

⁴⁶ Si tratta in particolare:

a) dell'art. 13, comma 2, del decreto legge 19 settembre 1992, n. 384 (Misure urgenti in materia di previdenza, di sanità e di pubblico impiego, nonché disposizioni fiscali), convertito, con modificazioni, dalla legge 14 novembre 1992, n. 438; dell'art.16, comma 17, secondo periodo, della legge 24 dicembre 1993, n. 537 (Interventi correttivi di finanza pubblica); dell'art. 16, comma 2, del decreto legge 30 dicembre 1993, n. 557 (Ulteriori interventi correttivi di finanza pubblica per l'anno 1994), convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133; dell'art. 47, secondo periodo, del decreto legge 23 febbraio 1995, n. 41 (Misure urgenti per il risanamento della finanza pubblica e per l'occupazione nelle aree depresse), convertito, con modificazioni, dalla legge 22 marzo 1995, n. 85; dell'art. 3, comma

“nella parte in cui dette disposizioni, nello stabilire che le modalità della loro attuazione siano definite con decreto ministeriale, non prevedono la partecipazione della Regione Siciliana al relativo procedimento”.

La Corte risolve la questione di legittimità costituzionale⁴⁷ sollevata in via incidentale, dichiarando la incostituzionalità di tutte le norme sottoposte a giudizio e ribadisce al riguardo le conclusioni enunciate con le sentenze nn. 98, 347 e 348/2000 ribadendo che la mancanza di una clausola che, in attuazione del principio di leale cooperazione, garantisca la partecipazione della Regione nel procedimento attuativo delle riserve *ne comporta la dichiarazione di illegittimità costituzionale*.⁴⁸ A tale pronuncia segue l'art. 52 della legge 448/2001 che, a decorrere dall'1 gennaio 2002, dispone la cessazione dell'applicazione delle clausole di riserva all'erario già disposte con leggi entrate in vigore anteriormente. Il problema degli effetti finanziari delle disposizioni annullate con le pronunce del 2001 e del 2002 è stato oggetto di valutazione sia nell'ambito dei lavori della Commissione Brancasi che nel Protocollo di intesa che Stato e Regione hanno sottoscritto nel 2003 sulla base delle conclusioni della citata Commissione⁴⁹. Per gli anni che precedono il 1997 la Commissione Brancasi (che opera nel corso del 1997) riconosce per gli anni fra il 1993 ed il 1996 il *“formarsi di una posizione creditoria a favore dello Stato conseguente alla mancata attuazione delle disposizioni attuative delle riserve”*⁵⁰. Un credito che lo Stato quantifica in 1.867.365 milioni di lire e che la Regione riconosce per 1.276.365 milioni di lire. Il protocollo di intesa del 2003, prende invece atto della Sentenza della Corte Costituzionale n. 133/2002 (e, se pure non esplicitamente richiamata, della sentenza 288/2001) e dell'art. 52 della legge 448/2001, per cui Stato e Regione convengono di *soprassedere sulla individuazione di tale voce contabile* nell'ambito della definizione della situazione debitoria e creditoria reciproca.

5. La riserva allo Stato delle imposte di produzione e delle entrate dei monopoli dei tabacchi e del lo lotto In attuazione del secondo comma dell'art. 36 dello Statuto, l'art. 2 del dpr 1074/1965 prevede la riserva allo Stato delle entrate derivanti: a) dalle imposte di fabbricazione; b) dal monopolio dei tabacchi; c) dal lotto e dalle lotterie nazionali. Le tabelle annesse alle richiamate norme di attuazione, con riferimento all'assetto tributario pro-tempore vigente, elencano i tributi assegnati allo Stato (tabelle A, B e C) e quelli di spettanza della Regione (tabella D). Anche se nel tempo non sono mancati contenziosi e pronunce sull'ambito di applicazione di tale riparto sulla spettanza dei tributi, è con la recente sentenza n. 115/2010 che la Corte Costituzionale inquadra organicamente tutta la materia, proponendone una lettura non priva di elementi di novità. Vediamo dunque in dettaglio la pronuncia ed i presupposti dai quali prende le mosse. La sentenza decide un ricorso del 2008 per conflitto di attribuzione sollevato dalla Regione avverso una nota del Ministero

241, secondo periodo, della legge 28 dicembre 1995, n. 549 (Misure di razionalizzazione della finanza pubblica); dell'art. 12, secondo periodo, del decreto legge 20 giugno 1996, n. 323 (Disposizioni urgenti per il risanamento della finanza pubblica), convertito, con modificazioni, dalla legge 8 agosto 1996, n. 425, nella parte in cui dette disposizioni, nello stabilire che le modalità della loro attuazione siano definite con decreto ministeriale, non prevedono la partecipazione della Regione Siciliana al relativo procedimento;

b) dell'art. 18, comma 7, del decreto legge 22 maggio 1993, n. 155 (Misure urgenti per la finanza pubblica), convertito, con modificazioni, dalla legge 19 luglio 1993, n. 243, nella parte in cui non prevede che all'attuazione della riserva di entrate all'erario statale, ivi disposta, si provveda con la partecipazione della Regione Siciliana;

⁴⁷ Corte Costituzionale Sentenza n. 288/2001

⁴⁸ Con autonomo successivo giudizio (Sentenza 133/2002) la Corte Costituzionale dichiarerà incostituzionale anche il decreto del 1997 già sospeso con l'ordinanza 41/2001 attuativo delle disposizioni dichiarate a loro volta incostituzionali con la Sentenza 288/2001.

⁴⁹ Protocollo di intesa tra lo Stato e la regione del 10 maggio 2003

⁵⁰ Al riguardo va considerato che le disposizioni attuative di quelle riserve introdotte tra il 1992 ed il 1996 dalle disposizioni dichiarate illegittime con la sentenza 288/2001, erano state adottate solo nel dicembre 1997 con decreto del Ministero del Tesoro impugnato dalla Regione presso la Corte Costituzionale che prima ne sospende l'esecuzione (Ordinanza 41/2001) e successivamente ne dichiara la incostituzionalità (Sentenza 133/2002).

dell'Economia con la quale viene rigettata la pretesa della Regione medesima di avere riconosciuta *“la spettanza del gettito derivante dalla tassazione sul consumo di taluni prodotti energetici sollecitando «l’emanazione delle opportune disposizioni e l’adozione dei provvedimenti necessari per consentire l’acquisizione al bilancio regionale del gettito relativo».*⁵¹

Gli argomenti addotti dalla Regione a sostegno della propria pretesa possono riassumersi nei termini seguenti:

- lo Statuto e le norme di attuazione sanciscono la spettanza alla Regione di tutti i tributi erariali, in qualsiasi modo denominati, con le eccezioni previste sia dal secondo comma dell’art. 36 dello Statuto che dall’art. 2 del menzionato D.P.R. n. 1074 del 1965 (cioè le entrate derivanti dalle imposte di produzione, dal monopolio dei tabacchi, dal lotto e dalle lotterie carattere nazionale);
- le modifiche introdotte dal d.lgs. n. 26 del 2007 al “Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative” (decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 hanno determinato (in particolare per taluni prodotti quali: gas naturale, carbone, lignite e coke, per cui, in effetti, l’oggetto del contenzioso riguarderà esclusivamente l’attribuzione del gettito delle accise su tali prodotti)⁵² un «nuovo assetto» normativo che comporta lo spostamento del presupposto impositivo dalla produzione al consumo;
- in ragione di tali modifiche normative, non è più possibile configurare la tassazione dei prodotti in questione quale imposta di produzione, con conseguente riserva allo Stato del relativo gettito ma, sono da attribuire alla Regione ai sensi dell’art. 36 dello Statuto speciale e delle correlate norme di attuazione in materia finanziaria, che prevedono la spettanza alla Regione di tutte le entrate tributarie erariali, dirette ed indirette, comunque denominate, riscosse nell’ambito del suo territorio, con la eccezione prima richiamata delle entrate derivanti dalle imposte di produzione(assieme alle altre ivi elencate).

Nel rigettare le pretese della Regione, la Corte Costituzionale sviluppa un doppio ordine di considerazioni: il primo attiene alla configurazione giuridica delle accise in questione per valutare *“se le accise gravanti sui prodotti energetici indicati dalla ricorrente, come disciplinate dal vigente testo del d.lgs. n. 504 del 1995, risultante dalle modifiche apportate dal d.lgs. n. 26 del 2007, rientrano o no tra le «imposte di produzione» che normativa statutaria riserva allo Stato”,* il secondo, riguarda la interpretazione dell’art. 2 del dpr 1074/1965 relativamente al criterio di riparto del gettito dei tributi operato da tale disciplina. Seguiamo il ragionamento della Consulta per entrambi i profili.

Anzitutto cosa è da intendersi per accisa?. Al di là dei richiami dottrinali sulla nozione, per desumere la configurazione giuridica della accisa, la Corte centra la sua attenzione sul dato normativo che la definisce. Al riguardo, l’art. 1 c. 2 lett. b) del citato testo unico modificato definisce l’accisa *“l’imposizione indiretta sulla produzione e sui consumi prevista con la denominazione di imposta di fabbricazione e di consumo...”* mentre l’art. 2 comma 1 dispone che

⁵¹ Parallelamente al ricorso alla >Consulta, il Governo regionale presenta in Assemblea un ddl (n. 489 del 2008???) che dispone che *“le entrate tributarie spettanti alla Regione sul consumo degli oli minerali, loro derivati e prodotti analoghi, sotto forma di accise, devono essere direttamente versate alle casse regionali...e pone il relativo adempimento a carico dei “... soggetti ubicati nel territorio della regione, obbligati al pagamento delle accise sugli oli minerali, loro derivati e prodotti analoghi...”*

⁵²La ricostruzione del nuovo quadro normativo dal quale la Regione deriva la propria pretesa viene ricostruito nei termini seguenti: *“l’art. 1 del d.lgs. n. 26 del 2007 ha integralmente sostituito gli artt. 21 (Prodotti sottoposti ad accisa) e 26 (Disposizioni particolari per il gas naturale) del citato d.lgs. n. 504 del 1995, determinando un «nuovo assetto» di tali imposte indirette, con lo spostamento del momento impositivo – per alcuni prodotti energetici quali il carbone, la lignite, il coke ed il gas naturale – da quello della produzione a quello della fornitura e del relativo consumo; il comma 6 dell’art. 21, come sostituito, prevede, infatti, che «I prodotti di cui al comma 2, lettera h) [cioè: carbone, lignite e coke], sono sottoposti ad accisa, con l’applicazione dell’aliquota [...] al momento della fornitura [...] e che «Si considera fornitura anche l’estrazione o la produzione dei prodotti di cui al comma 2, lettera h), da impiegare per uso proprio»; analogamente il comma 1 dell’art. 26, come sostituito, prevede, a sua volta, che: «Il gas naturale destinato alla combustione per usi civili e per usi industriali, nonché all’autotrazione, è sottoposto ad accisa, con l’applicazione delle aliquote di cui all’allegato I, al momento della fornitura ai consumatori finali ovvero al momento del consumo per il gas naturale estratto per uso proprio». La Corte Costituzionale chiarirà in premessa al giudizio che in effetti il conflitto verte esclusivamente sulle accise relative a tali prodotti (si veda al riguardo il punto 3.1 dei *Considerato in diritto*. E’ da rilevare che il ddl presentato in Assemblea ha un perimetro diverso e dispone il versamento alla Regione delle accise sugli oli minerali (si veda Dossier Ufficio speciale Bilancio-Assemblea regionale siciliana)*

“Per i prodotti sottoposti ad accisa **l’obbligazione tributaria sorge al momento della fabbricazione o della importazione**» ed il successivo comma 2 che “L’accisa è esigibile all’atto della immissione in consumo del prodotto nel territorio dello Stato ...”.

La ricostruzione del dato normativo porta la Corte a concludere che “non ha rilevanza nella struttura dell’accisa la distinzione – pure astrattamente prevista dalla legge – tra imposte indirette sulla produzione ed imposte indirette sul consumo, perché in tale struttura vengono in considerazione, per ambedue i tipi di imposta, esclusivamente il «fatto generatore» del tributo ... costituito dalla «fabbricazione» (id est, dalla produzione), e la «condizione (sospensiva) di esigibilità» del tributo stesso, costituita dalla «immissione in consumo». Proprio con riferimento a tale distinzione tra fatto generatore e condizione di esigibilità del tributo, l’art. 1, comma 2, lettera f), del citato decreto legislativo – al pari del corrispondente art. 1, comma 2, lettera d), del decreto-legge n. 331 del 1993 – definisce «regime sospensivo» il regime fiscale applicabile all’accisa sul bene fabbricato (o prodotto) fino al momento dell’esigibilità dell’accisa medesima”.

Una normativa che configura dunque una nozione unitaria di accisa (come imposta relativa a specifici settori di produzione) rispetto alla quale “il consumo rileva esclusivamente come destinazione del bene prodotto (o importato) ed ai fini dell’esigibilità di un’obbligazione tributaria già sorta sin dal momento della fabbricazione (o importazione). Del resto la nuova formulazione normativa (conseguente alle modifiche introdotte dal citato d.lgs. n. 26 del 2007) è considerata dalla Corte sostanzialmente confermativa della previgente disciplina della quale riproduce “la struttura e la funzione... senza alterare la natura di imposte di produzione propria delle previdenti accise... modificando solo il momento della loro esigibilità”. La conclusione è dunque che “dette accise – anche quando, in un qualche significato, siano definibili sul consumo... presentano le caratteristiche proprie delle «imposte di produzione» e dunque da considerare “riservate allo Stato dal secondo comma dell’art. 36 dello statuto regionale e dal secondo comma dell’art. 2 delle correlative norme di attuazione”.⁵³

Risolto in tal modo il nodo della spettanza allo Stato dei proventi delle specifiche imposte sui prodotti oggetto del contenzioso (secondo la perimetrazione che la stessa Corte opera in premessa alla pronuncia. Si veda al riguardo la nota n. 52), la Corte tuttavia non chiude il giudizio ma va oltre ed affronta una questione più generale che concerne la spettanza alla Regione della generalità delle imposte qualificabili come imposte di consumo, offrendo sul punto una lettura dell’art. 36 secondo comma dello Statuto, dell’art. 2 del dpr 1074/1965 e delle tabelle annesse alle stesse norme di attuazione che rappresenta indubbiamente l’elemento di maggiore novità della pronuncia, non privo di profili di problematicità.⁵⁴

Sul punto, l’argomento fondamentale sottolineato dalla Corte riguarda il fatto che l’art. 36, secondo comma, dello Statuto mentre riserva allo Stato il gettito delle imposte di produzione, non contiene alcun riferimento alle «imposte sul consumo» come categoria di imposte di spettanza della Regione. Solo nelle norme di attuazione ed in particolare “..Solo nelle tabelle annesse alle norme di attuazione vengono menzionati alcuni tributi denominati «imposte sul consumo» per essere attribuiti alla Regione. Da tale ricostruzione, la Corte desume la considerazione per cui **mentre tutte le «imposte di produzione» spettano, come stabilito in via di principio dallo Statuto, allo Stato, non è configurabile un corrispondente principio generale di riserva alla Regione delle imposte di consumo.** Le tabelle annesse alle norme di attuazione non possono che riflettere, per la Corte, tale *asimmetria* che deriva proprio dalla disciplina statutaria, per cui, mentre l’elenco delle imposte contenuto nella tabella A) annessa alle norme di attuazione (ovvero quelle riservate allo Stato in base all’art. 36 dello Statuto secondo comma) è da considerarsi meramente esemplificativo (e dunque suscettibile di includere altri tributi aventi le medesime caratteristiche delle imposte elencate nella menzionata tabella A in forza appunto della loro spettanza allo Stato come criterio statutario di ordine generale), la medesima valenza non può riconoscersi a **quelle rientranti nella**

⁵³ Cfr. in tal senso il Dossier Ufficio Bilancio dell’ARS sul ddl del governo regionale

⁵⁴ Si vedano al riguardo le considerazioni svolte da Carlo Tramontana nel seminario organizzato dalla Segreteria generale dell’ARS – 21 giugno 2010 su “L’evoluzione dei rapporti finanziari tra Stato e Regione nelle sentenze della Corte Costituzionale nn. 115, 116 e 201 del 2010”

“L’evoluzione dei rapporti finanziari tra stato e regione nelle sentenze nn. 115, 116 e 201 del 2010”-

elencazione della tabella D) che individua invece le imposte che tassativamente sono da considerarsi di spettanza della Regione.

Lo stesso riferimento contenuto nella tabella D) che prevede – al numero 5 – la spettanza alla Regione di quelle «Entrate eventuali e diverse», concernenti, genericamente, «le imposte sul consumo e le dogane», nella lettura della Corte ... *non è sufficiente a rendere aperto l'elenco della tabella D* concludendo che “ ... *il legislatore delle norme di attuazione statutaria, attraverso tale richiamo... ha solo voluto attribuire alla Regione medesima quei tributi che erano denominati come imposte di consumo dalla legislazione dell'epoca*”.

Sul punto appare decisivo per la Corte la considerazione per cui “*la natura delle norme di attuazione dello statuto impedisce di ritenere che la menzione delle «imposte sul consumo» contenuta solo nel numero 5) della tabella D) annessa a tali norme sia di per sé idonea ad introdurre un importante criterio generale di riparto del gettito tributario tra Stato e Regione, basato sulla distinzione tra imposte di produzione e imposte sul consumo, senza che quest'ultima categoria trovi rispondenza in alcuna norma statutaria (diversamente da quanto accade per le «imposte di produzione»*”. Di converso non compare nel giudizio alcun riferimento al primo comma dell'art. 2 delle norme di attuazione che pure fissa il principio generale della spettanza alla Regione di *tutte le entrate tributarie erariali riscosse nell'ambito del suo territorio, dirette o indirette, comunque denominate..* con la eccezione di quelle che lo stesso articolo indica come riservate allo Stato non attribuendo (la Corte) a tale formula evidentemente la valenza di una clausola di spettanza residuale generalizzata alla Regione dei tributi erariali, con le eccezioni esplicitamente riservati allo Stato.⁵⁵

Salvatore Di Gregorio

⁵⁵ Su questa lettura dell'art. 36 dello Statuto e delle norme di attuazione si consideri anche la giurisprudenza costituzionale risalente agli anni settanta ed in particolare la Sentenza 138/1971 per la quale “*l'art. 36 dello Statuto siciliano non attribuisce alla Regione tutte le entrate erariali ad eccezione di quelle testualmente riservate allo Stato, ma va interpretato - come questa Corte ha accertato nella sua più recente giurisprudenza (sent. n. 146 del 1967; cfr. anche sent. n. 47 del 1968) - nel senso che, indicati i proventi che non possono essere attribuiti alla Regione (imposte di produzione, entrate dei monopoli dei tabacchi e del lotto), si affida alle norme di attuazione di stabilire, rispettato quel limite negativo, quali entrate siano di spettanza della Regione, quali, invece, debbano restare allo Stato. E perciò il regime provvisorio dettato dal decreto n. 507 del 1948 (e lo stesso è a dirsi del regime definitivo introdotto dal d.P.R. n. 1074 del 1965) trova, certo, il suo fondamento nell'art. 36 dello Statuto, ma è espressione di una scelta discrezionale: sicché nell'interpretazione del suo contenuto non si può tener conto di un insussistente obbligo costituzionale dello Stato di assegnare alla Regione, con le sole già richiamate eccezioni, tutti i proventi erariali*”.