

Assemblea Regionale Siciliana

ARS

**La competenza della Regione siciliana nella
disciplina dei tributi erariali**

di
Salvatore di Gregorio

Palermo 22 giugno 2010

La competenza della Regione siciliana nella disciplina dei tributi erariali

Sommario. 1. L'impugnativa dell'art. 58 della finanziaria 2009; 2. Le pronunce della Corte Costituzionale sulla competenza della Regione nella disciplina dei tributi erariali, fino alla emanazione delle norme di attuazione dello Statuto in materia finanziaria; 3. Le norme di attuazione in materia finanziaria: le ulteriori pronunce fino alla riforma costituzionale del 2001; 4. La riforma del titolo V della Costituzione: un nuovo quadro di riferimento del problema 5. La sentenza 442 del 2008 e la supposta preclusione per la Sicilia a legiferare sui tributi regolati da leggi dello stato

1. L'impugnativa dell'art. 58 della finanziaria 2009. Una delle disposizioni della finanziaria regionale 2009 impugnate dal Commissario dello Stato per la Regione siciliana, prevedeva la possibilità di una definizione agevolata delle violazioni commesse dall'1 febbraio 2003 al 31 dicembre 2008 relative al tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi, istituito dall'art. 3 della legge 28 dicembre 1995, n. 549. Si tratta di una impugnativa che merita di essere approfondita non solo perché verte su un di un profilo particolarmente delicato e di forte connotazione della specialità (la competenza legislativa della Regione sulla disciplina dei tributi erariali) ma anche perché le motivazioni riportate evocano un sostanziale mutamento di indirizzo rispetto alla giurisprudenza costituzionale consolidatasi nel tempo in ordine al contenuto ed ai limiti di tale competenza. Mutamento di indirizzo, che nei motivi della impugnativa, viene ricondotto sostanzialmente alla sentenza n. 442 del 2008 che appare così essere alla base della decisione dell'Ufficio del Commissario dello Stato di impugnare una disposizione regionale il cui contenuto è del tutto coincidente (salvo che per i diversi termini di riferimento temporale per la definizione agevolata delle violazioni relative al tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi) con una precedente norma regionale (art. 6 della legge regionale 29 dicembre 2003, n. 21) in relazione alla quale non erano stati rilevati, dal medesimo Ufficio, vizi di legittimità costituzionale. Eccependo la violazione dell'art. 117 secondo comma lett. e) della Costituzione, degli articoli 14, 17 e 36 dello Statuto speciale e del D.P.R. 26 luglio 1965, n. 1074 che reca le Norme di attuazione dello Statuto in materia finanziaria, la impugnativa viene motivata sostanzialmente in base alla considerazione che la Regione con la norma in parola *interviene in una materia non attribuitagli dallo Statuto, ma rientrante nella competenza esclusiva dello Stato.... atteso che la disposizione non è neppure riconducibile ad alcuna delle materie di competenza legislativa elencate nello statuto speciale* (da qui la violazione degli articoli 14 e 17 dello Statuto). Viene altresì evocato il contrasto con l'art. 36 dello Statuto e con l'art. 2 del D.P.R. n. 1074 del 1965 "Norme di attuazione dello Statuto in materia finanziaria" sul presupposto che tali disposizioni circoscrivono la competenza legislativa della Regione in materia di disciplina sui tributi ai soli *tributi deliberati dalla medesima..* categoria alla quale, appunto, non è riconducibile il tributo in parola che è stato introdotto e disciplinato dalla legge nazionale. A motivare la incompetenza regionale sul punto la impugnativa richiama la ormai copiosissima giurisprudenza costituzionale adottata dopo la riforma della Costituzione del 2001, che sancisce la preclusione per le regioni a legiferare sulla disciplina di tributi introdotti e regolati da leggi dello stato ancorché il loro gettito sia di pertinenza delle regioni stesse o degli enti locali. Tributi erroneamente considerati dalle Regioni come tributi propri e che la Corte qualifica invece come tributi erariali e dunque riconducibili alla competenza legislativa esclusiva dello Stato in relazione ai quali appunto *deve ritenersi preclusa la potestà delle regioni di legiferare sui tributi esistenti e regolati da leggi dello stato (sent. 37/2004)* fatti salvi gli eventuali margini di intervento rimessi alle regioni dalle medesime leggi statali che regolamentano il tributo tra i quali non può annoverarsi la disciplina introdotta con la norma oggetto del ricorso. Il cerchio si chiude con la considerazione riportata nella motivazione della impugnativa, secondo la quale detta preclusione statutaria esplicitamente per le regioni a statuto ordinario *opera anche per la Regione siciliana come ha chiarito la Corte stessa con la sentenza 442/2008.*

Così esposti, sia pure nella sinteticità della memoria introduttiva del ricorso, i motivi della impugnativa sembrerebbero sostanzialmente riferiti al presupposto che ci si trovi di fronte all'esercizio di una competenza (l'intervento normativo della Regione sulla disciplina di un tributo

erariale) esclusa in radice (in ragione della estensione alla Regione siciliana della preclusione sancita per le regioni a statuto ordinario) e non già all'esercizio di una competenza che, seppure riconosciuta in via di principio, si ritiene che venga, nel caso di specie, eventualmente esercitata al di fuori dei limiti cui essa pure deve sottostare. In altri termini, posto che sul riconoscimento alla Regione siciliana di una specifica competenza in materia di disciplina dei tributi erariali, così come sui limiti all'esercizio di tale competenza, esiste una elaborazione giurisprudenziale piuttosto articolata e consolidata che ha accompagnato le vicende della autonomia dai primi anni dello statuto e si è proiettata in sostanziale continuità anche nel nuovo assetto finanziario derivato dal riformato titolo V della Costituzione, vi è da chiedersi se, alla luce di tali motivazioni, si deve intendere appunto che qualcosa è cambiato nell'orientamento della giurisprudenza costituzionale sul punto. Il chiarimento, purtroppo, non potrà avvenire, almeno in questa occasione, mediante il giudizio della Corte Costituzionale stessa, stante che alla impugnativa è seguita la promulgazione della legge senza le parti impugunate con conseguente cessazione della materia del contendere sulla norma in contestazione. Rimane tuttavia in tutta la sua importanza, la necessità di chiarire, al di là del merito specifico della decisione, i riflessi generali di tale decisione del Commissario dello Stato e questo non solo in relazione alla esigenza di avere chiari quali debbano essere considerati gli ambiti corretti per eventuali ulteriori interventi del legislatore regionale nell'esercizio della propria competenza in materia, ma anche perché, la questione ha diretta rilevanza su numerose disposizioni legislative presenti nell'ordinamento regionale, a tutt'oggi vigenti, adottate nell'esercizio di una competenza regionale sui tributi erariali non meramente attuativa ma concorrente ed integrativa rispetto alla disciplina dettata dalla legge statale (un elenco di queste disposizioni è riportata nel sito dell'Assessorato al Bilancio della Regione Siciliana). E' quanto mai opportuno dunque ricostruire gli aspetti essenziali di tale problematica come si è venuta sviluppando nel tempo, ripercorrendo essenzialmente le principali pronunce della Corte Costituzionale, fino a queste ultime richiamate, per provare a delineare un quadro di riferimento quanto più possibile univoco su tale delicata questione.

2. Le pronunce della Corte Costituzionale sulla competenza della Regione nella disciplina dei tributi erariali, fino alla emanazione delle norme di attuazione dello Statuto in materia finanziaria Una prima sistematica messa a punto del problema da parte della Corte Costituzionale viene operata con la **Sentenza n. 9 del 1957**. Nel decidere su un ricorso della Presidenza del Consiglio, per conflitto di attribuzione avverso un decreto dell'Assessore regionale per le Finanze contenente "Speciali regimi di imposizione una volta tanto dell'imposta sull'entrata ...", ricorso motivato in base all'assunto che *"alla Regione non sarebbe riconosciuta potestà normativa, né primaria né concorrente in materia di tributi erariali"*, la Consulta articola la propria pronuncia riassumendo il tema della decisione in maniera molto diretta, nei termini seguenti: *"..se e in quali limiti, debba riconoscersi alla Regione siciliana potestà normativa, non soltanto per i tributi propri, ma altresì per i tributi erariali.."* aggiungendo che proprio *l'art. 36 dello Statuto costituisca la base positiva per la risoluzione della controversia..* (precisazione quest'ultima che la Consulta introduce in relazione all'assunto dell'Avvocatura tendente a desumere la incompetenza della Regione in relazione *al carattere tassativo delle competenze enumerate dagli articoli 14, 15 e 17 dello Statuto*: tema che, come vedremo, ritornerà spesso nelle controversie successive e che la stessa impugnativa ultima di cui si discute in qualche modo ripropone). Così definiti oggetto del giudizio e parametri costituzionali per la decisione, la Corte arriva alla conclusione inequivoca per cui *"..la potestà normativa, di cui è cenno nel primo comma dell'art. 36 dello statuto, non sia circoscritta ai tributi locali ma possa estendersi anche a quelli erariali non espressamente eccettuati.."* Nel motivare tale interpretazione dell'art. 36, la Corte ammette quella che definisce la *formulazione generica* della disposizione statutaria per cui la conclusione cui essa perviene in ordine al riconoscimento della competenza, muove dall'analisi del complesso della legislazione in materia di tributi erariali concretamente adottata dalla regione (attività che nel periodo successivo alla emanazione dello Statuto è stata molto intensa ed è stata finalizzata ad introdurre benefici

fiscali nel territorio regionale mediante esenzioni, facilitazioni e sospensioni di imposte erariali) che costituisce parte integrante dell'ordinamento, sia perché lo Stato in molti casi non ha impugnato quelle norme né le ha modificate, sia perché, in altri casi nei quali le norme sono state impuginate, l'Alta Corte le ha giudicato costituzionalmente legittime sia pure entro certi limiti.

Di fronte tuttavia ad un quadro giuridico-costituzionale che la Corte riconosce essere lacunoso in ragione di quella che ha definito *la formulazione generica dell'art. 36 dello statuto*, l'auspicio della Consulta, già in questa fase è che **la materia venga compiutamente e definitivamente disciplinata** (con evidente riferimento alla necessità di completare la disciplina mediante la adozione di apposite norme di attuazione in materia finanziaria) e tuttavia, ferma questa esigenza di dare un quadro giuridico più chiaro alla problematica, viene ribadito che **comunque si debba riconoscere alla Regione.....potere normativo in materia tributaria, anche riguardo ai tributi erariali..”** .

Con la stessa pronuncia la Corte ,afferma la competenza della Regione, affronta la fondamentale questione di definirne i limiti. Ad essere esclusa è anzitutto la ipotesi (pure prospettata dalla difesa regionale) che possa configurarsi nella materia de qua *una riserva legislativa a favore della Regione* con una potestà normativa nei termini e nei limiti dell'art. 14 dello Statuto (potestà legislativa esclusiva). Escluso tale profilo, la Corte enuclea per essa le seguenti caratteristiche e limiti:

- deve avere **carattere concorrente o sussidiario** e dunque ad essa vanno riferiti quei limiti dettati dall'art. 17 dello Statuto per la competenza legislativa concorrente (i principi e gli interessi generali cui si informa la legislazione dello Stato);
- deve ricollegarsi alla fondamentale esigenza di unitarietà del sistema tributario a garanzia delle esigenze del sistema economico e dell'uguaglianza di tutti i cittadini in tutto il territorio della repubblica e dunque coordinarsi con la finanza dello Stato e degli enti locali affinché non derivi turbamento ai rapporti tributari nel resto del territorio nazionale;
- deve uniformarsi all'indirizzo ed ai principi fondamentali della legislazione statale per ogni singolo tributo.

Da questa ricostruzione della competenza normativa regionale sui tributi erariali e sui limiti che le leggi regionali devono osservare (uno schema radicalmente differente dalla disciplina costituzionale dettata per la generalità delle regioni ed interamente riconducibile allo statuto speciale) la Corte deriva *“..la inapplicabilità dell'art. 119 della Costituzione alla Sicilia sulla base della natura derogatoria dello statuto speciale rispetto ad una norma costituzionale di ordine generale: deroga contenuta nell'art. 36 interpretato nel senso appena precisato...*

Questo schema di riferimento, elaborato dalla Corte ed i criteri di interpretazione introdotti, verranno, in quegli anni che precedono l'adozione delle norme di attuazione, riaffermati in un numero davvero rilevante di pronunce riguardanti normative regionali che intervengono sulla disciplina di tributi erariali (per citare solo le principali, si considerino le sentenze n. 11,13,14,18,19,42,52 e 113 del 1957; ma poi anche le sentenze n. 60 e 76 del 1958; n. 39 del 1960, 37 del 1961; 14 del 1962; 2 e 64 del 1965.....). In tali pronunce, sia nel caso in cui si arriva a dichiarare la incostituzionalità delle norme sottoposte al giudizio che nel caso opposto, lo scrutinio assume, in via generale, la premessa che per le leggi della Regione siciliana, la illegittimità costituzionale non può comunque derivare da una generica preclusione ad emanare normative in materia, bensì dalla violazione dei limiti posti all'esercizio di tale potestà. **Con la sent. n. 52/1957** viene esplicitato il principio per cui ambito e limiti elaborati dalla Corte in relazione alla competenza regionale a legiferare in materia di tributi erariali, **valgono ovviamente anche per quel che concerne la competenza della Regione ad emanare norme sulla riscossione dei tributi non espressamente riservati allo Stato..**

In molti casi le pronunce adottate in questa fase consentono alla Corte di approfondire, con riferimento alle specifiche fattispecie sottoposte al giudizio, particolari aspetti connessi ai contenuti e limiti della competenza regionale. Vale la pena al riguardo segnalare la **sentenza. n. 37 del 1961** con la quale nel valutare la costituzionalità di norme varate dall'Assemblea che dispongono, in un caso la sospensione temporanea della riscossione della imposta sui terreni (nelle more della revisione catastale conseguente alla perdita di valore dei terreni medesimi a causa di eventi naturali)

e, nell'altro, la esenzione ventennale dell'imposta fondiaria (beneficio previsto dalla legislazione nazionale in favore degli aumenti di reddito dei terreni bonificati), la Corte Costituzionale dopo avere riconosciuto il titolo della Regione a disporre agevolazioni fiscali sui tributi erariali, conduce uno scrupoloso esame delle norme impugnate, sotto il profilo della loro rispondenza ai tipi previsti dalla legislazione nazionale (uno dei limiti dalla stessa posti all'esercizio di quella competenza), desumendone la legittimità costituzionale della norma che dispone la sospensione temporanea della riscossione poiché la misura *trova rispondenza in analoghe provvidenze concesse dalla legislazione statale in occasione di eventi eccezionali*.. mentre per il caso della esenzione di imposta, ne dichiara la illegittimità sul presupposto che tale beneficio *lungi dall'essere in rispondenza con un tipo di agevolazione prevista dalla legislazione statale si pone in contrasto con essa*...

Da segnalare, per la problematica che affronta, anche la **sentenza n. 2 del 1965**. In questo caso il giudizio verte su una disposizione regionale che prevede la introduzione di un particolare regime di esenzione (già regolato da una norma statale) su un tributo di spettanza comunale (l'imposta di consumo sui materiali di costruzione). Il giudizio consente alla Corte di affrontare il problema della competenza regionale sia con riguardo al versante del rapporto con la competenza dello stato che in riferimento alla materia dell'autonomia finanziaria riconosciuta ai comuni. La sentenza prende le mosse da un giudizio promosso in via incidentale dal tribunale di Patti chiamato a decidere sul contrasto tra l'Ufficio delle imposte di consumo di quel comune ed un privato, su quale fosse la norma da applicare per regolare il pagamento dell'imposta sul consumo dei materiali edili impiegati nella costruzione di un edificio ultimato nel 1962: se cioè dovesse essere applicata la legge nazionale (legge 2 febbraio 1960, n. 35) regolando in base ad essa il pagamento dell'imposta, ovvero la legge regionale 27 novembre 1961, n. 22 in forza della quale doveva considerarsi vigente fino al 1965 un regime di totale esenzione del pagamento dell'imposta. In sostanza le normative nazionali e regionali, fino al 31 dicembre 1961 contemplan per il tributo in parola il medesimo regime di esenzione totale; a partire da quella data le due discipline introducono due regimi diversi: mentre lo Stato legifera nel senso di abrogare la esenzione ed introdurre una riduzione graduale dell'imposta, la Regione legifera disponendo il mantenimento fino al 1965 del regime di esenzione totale. La norma regionale verrà dichiarata incostituzionale perché in contrasto con l'art. 36 dello Statuto in quanto dispone una esenzione di imposta che *non corrisponde ai principi ai quali si ispira la legislazione statale in materia*... Sul punto la Corte osserva che in effetti la Regione nel disporre la proroga della esenzione non ha tenuto presente il diverso indirizzo seguito dal legislatore statale di *ritornare, sia pure gradualmente, alla normalità del regime tributario* con il ripristino graduale dell'imposta. In questo caso dunque anche se, in senso proprio, la misura regionale ha una corrispondenza sostanziale in un tipo di agevolazione considerata nella legge nazionale, viene contestato ad essa il contrasto con il diverso principio che ha ispirato l'intervento del legislatore nazionale e, per tale via, ne viene sancita la incostituzionalità. La norma viene dichiarata incostituzionale anche perché in contrasto con l'art. 15 dello Statuto: di fatto la Regione prorogando il regime di esenzione, finisce con il sottrarre per un tempo indefinito (la esenzione viene disposta fino al 1965, ma in pratica la misura sarebbe ulteriormente rinnovabile con una nuova disposizione), un cospicuo importo ai Comuni, violandone quell'ampia autonomia finanziaria loro riconosciuta dalla disposizione statutaria. Viene inoltre eccepito che avendo la Regione omesso di porre a carico del proprio bilancio la spesa occorrente per compensare i comuni per le mancate entrate, induce pregiudizio oltre che per questi ultimi, anche per la finanza dello Stato *al quale spetta provvedere alla integrazione dei bilanci deficitari dei comuni*..: un aspetto che nel giudizio, integra quel requisito del *necessario coordinamento tra finanza statale, regionale e comunale*, in tante occasioni, a partire dalla sentenza n. 9/1957 sopra riportata, evocato dalla Corte come limite all'esercizio della potestà legislativa regionale in materia di tributi.

Con la sentenza n. 14 del 1962, la Corte riprende in maniera diretta il problema del rapporto tra il pieno esercizio della potestà legislativa regionale ex art. 36 dello Statuto e la necessità di adottare le apposite norme di attuazione in materia finanziaria. Già con la citata sentenza n. 9 del 1957, come detto, la Corte aveva per un verso dedotto dalla norma statutaria la competenza regionale in materia

tributaria ma a fronte della *formulazione generica dell'art. 36*, aveva auspicato che *la materia fosse compiutamente e definitivamente disciplinata* con evidente richiamo alla necessità di adottare le apposite norme di attuazione. Con la pronuncia del 1962, la Corte dichiara la illegittimità costituzionale di una legge approvata dall'Assemblea regionale recante la disciplina per la "Istituzione degli uffici periferici dell'Amministrazione regionale delle finanze e del demanio" esaminando la questione proprio sotto il profilo della sussistenza delle condizioni per l'esercizio costituzionalmente legittimo della potestà legislativa regionale, in assenza delle apposite norme di attuazione dello Statuto. Nel motivare la decisione, la Corte richiama la propria giurisprudenza sulla potestà legislativa regionale in materia di tributi e ne ribadisce il carattere sussidiario e la necessità di inquadrarne l'esercizio *nella fondamentale unità dell'ordinamento tributario generale*; canone di unitarietà che si riflette indubbiamente anche sulla disciplina riguardante l'ordinamento degli uffici finanziari regionali e sul coordinamento di essi con l'amministrazione statale; coordinamento che dovrà essere assicurato dalle norme di attuazione, all'emanazione delle quali è dunque subordinato l'esercizio della potestà legislativa regionale in materia di organizzazione degli uffici finanziari.

2. Le norme di attuazione in materia finanziaria: le ulteriori pronunce fino alla riforma costituzionale del 2001. Con la emanazione delle norme di attuazione in materia finanziaria (D.P.R. n. 1074/1965) gli interventi della Corte Costituzionale nelle controversie riguardanti la competenza legislativa regionale in materia di tributi si muovono in sostanziale continuità con l'orientamento già tracciato, ma la ricostruzione dei presupposti e dei caratteri di tale competenza, alla luce delle nuove disposizioni attuative, si fa più articolata. Anche in tale fase (che va dalla adozione delle norme di attuazione fino alla riforma del titolo V della Costituzione del 2001) numerose sono le pronunce sull'argomento; alcune di esse in particolare si segnalano per gli approfondimenti che recano, connessi, come detto, proprio alla considerazione del nuovo quadro di riferimento che le norme di attuazione hanno contribuito a determinare. In questa ottica va segnalata la **sentenza n. 71 del 1973** (sentenza importante anche per l'ulteriore profilo della controversia riguardante l'ambito di applicazione del principio di territorialità ex art. 37 dello Statuto con riferimento all'imposta generale sull'entrata, aspetto che in questa sede non viene approfondito) nella quale la Corte evoca esplicitamente come *base per la decisione della controversia* il parametro rappresentato dalle norme di attuazione in materia finanziaria contenute nel D.P.R. 1074/1965. Nel merito delle argomentazioni svolte nella pronuncia (si veda in particolare il punto 3 dei *Considerato in diritto*), va segnalato quello che può definirsi un vero e proprio criterio di corrispondenza tra spettanza del gettito dei tributi ed ambito della potestà normativa che la Corte enuncia nei termini seguenti: *spetta alla Regione la potestà di acquisire le entrate tributarie, e solo quelle, sulle quali essa può legittimamente legiferare..* Nell'economia della decisione del caso sottoposto al giudizio, l'enunciato è finalizzato a sancire la illegittimità della pretesa regionale ad avere attribuiti i proventi di tributi rispetto ai quali la sua potestà legislativa incontrerebbe i limiti dei principi cui si informano le leggi tributarie dello Stato (nel caso in esame, ad avviso della Corte, la pretesa regionale ad avere assegnati i proventi dell'imposta generale sull'entrata riscossa dagli uffici statali per atti economici compiuti da filiali, enti ed istituti di credito aventi la sede centrale fuori dalla Sicilia interferisce con la disciplina del soggetto passivo dell'obbligazione, ambito quest'ultimo certamente precluso all'intervento della Regione) e tuttavia nello sviluppo del nostro ragionamento, si aggiunge questa ulteriore sottolineatura di una competenza normativa della Regione riconosciuta in relazione anche ad una esplicita connessione di essa con l'ambito dei tributi il cui gettito è attribuito alla Regione medesima (un criterio estraneo all'allora vigente testo dell'art. 119 della Costituzione e che, come vedremo, la Corte escluderà in radice per le regioni a statuto ordinario anche in relazione al testo post riforma del 119).

Due sentenze della Corte Costituzionale del 1999, la n. 111 e la n. 138, adottate entrambe sulla base di ricorsi della Regione Siciliana avverso disposizioni nazionali in tema di istituzione e disciplina dell'Imposta regionale sulla attività produttive, offrono la occasione alla Corte di aggiornare e precisare ulteriormente i principi già elaborati in materia di competenza regionale sulla

disciplina dei tributi, in relazione ad una imposta, l'IRAP per l'appunto, della cui natura (di imposta regionale od erariale) la Consulta sarà chiamata ad occuparsi in più occasioni anche dopo la riforma del titolo V. Con la prima delle due sentenze (**la n. 111 del 1999**) la Corte dirime una serie di controversie concernente alcune disposizioni contenute nella legge 23 dicembre 1996, n. 662. Uno dei motivi del ricorso riguarda in particolare l'art. 3 c. 158 della citata legge che la Regione reputa lesivo della propria autonomia finanziaria in quanto prevederebbe solo il potere di "attuare" le nuove disposizioni, mentre lo Statuto e le norme di attuazione attribuirebbero alla regione il potere di istituire tributi propri nei limiti dei principi del sistema tributario dello Stato. Nel rigettare il ricorso, la Corte eccepisce che non può considerarsi lesivo dell'autonomia finanziaria della Sicilia, la previsione in capo ad essa di quella potestà volta ad attuare la disciplina nazionale nei limiti che questa riferisce alla generalità delle regioni, dal momento che essa non deve intendersi esaustiva della potestà di intervento della Regione siciliana; a garantire alla Sicilia gli ulteriori margini di intervento sulla disciplina del tributo, corrispondenti alle sue prerogative, provvede infatti la specifica *clausola di salvaguardia* recata dalla disposizione nazionale che correla appunto alla speciale autonomia legislativa delineata per la Sicilia dallo Statuto e dalle norme di attuazione, gli ulteriori ambiti e limiti dell'intervento normativo regionale.

Con la **sentenza n. 138 del 1999** la Corte ritorna sulle problematiche relative all'IRAP (oggetto del ricorso in questo caso è il d.lvo 15 dicembre 1997, n. 446 che attua la delega in materia di istituzione dell'IRAP oltre che dell'addizionale regionale IRPEF prevista dalla legge 662/1996 già oggetto di precedente autonoma impugnativa della regione risolta con la pronuncia già esaminata) ed affronta la fondamentale questione della natura del tributo in questione: natura alla quale corrisponde una specifica qualificazione della competenza regionale sulla relativa disciplina. La censura mossa dalla Regione al decreto legislativo 446/1997 muove dalla premessa che la nuova imposta "regionale" sulle attività produttive andrebbe considerato un tributo proprio della Regione, in ordine al quale dunque dovrebbe riconoscersi ad essa potestà legislativa esclusiva; ma anche nel caso che l'imposta si configurasse come tributo erariale il cui gettito è devoluto alla Regione, dovrebbe comunque riconoscersi a questa una potestà legislativa concorrente e non una potestà di mera attuazione, quale sarebbe invece delineata nell'art. 24, comma 2, del decreto legislativo impugnato. Sotto questo aspetto la disposizione impugnata rappresenterebbe, ad avviso della Regione, un passo indietro rispetto all'art. 3, comma 158, della legge n. 662/1996 (pure impugnata dalla Regione con precedente ricorso), perché non ripete la specifica clausola di salvaguardia della speciale autonomia finanziaria preordinata dall'art. 36 dello statuto regionale e dalle relative norme di attuazione, contenuta nella legge delega. La Corte affronta dunque il duplice problema di definire la natura del tributo e di qualificare il tipo di competenza regionale ad essa corrispondente. La questione della natura del tributo è risolta dalla Corte con riferimento alla disciplina dell'art. 119 della Costituzione (nel testo vigente prima della riforma del 2001) qualificando l'IRAP come tributo proprio delle Regioni nel senso della attribuzione del relativo gettito, ma è pur sempre un tributo ad esse "attribuito dalla legge dello Stato, che ne definisce i caratteri e la disciplina fondamentale. E' proprio la titolarità dello Stato a dettare la disciplina del tributo, piuttosto che la spettanza del gettito, a qualificarne la natura che è quella del tributo erariale, escludendo dunque la ipotesi che per l'IRAP possa parlarsi di un "tributo proprio" da *riservare* in quanto tale alla disciplina regionale così come postulato dalla Regione (sul riferimento alla titolarità della disciplina normativa piuttosto che alla spettanza del gettito, come discriminante per qualificare la natura del tributo la Corte tornerà più volte, come vedremo, con riferimento anche al testo riformato dell'art. 119 della Costituzione). Alla configurazione dell'IRAP come tributo erariale corrisponde, per quello che riguarda la Sicilia, quella competenza rappresentata in primo luogo dagli stessi spazi di autonomia relativi alle "procedure applicative" dell'imposta e all'eventuale variazione, entro certi limiti, dell'aliquota, riconosciuti alla generalità delle regioni, cui si associa anche quella specifica competenza legislativa ad essa riconosciuta, *estesa a tutti i tributi erariali il cui gettito regionalmente riscosso le è devoluto ai sensi dell'art. 2, primo comma, del d.P.R. n. 1074 del 1965*. **Una competenza indiscussa dunque, in ordine alla quale la Corte è chiamata, ogni qual volta**

essa viene esercitata in concreto dalla Regione, a sindacare sul rispetto dei limiti entro cui la stessa deve svolgersi. Nel riaffermare dunque la competenza della Regione sulla disciplina dei tributi erariali, le due pronunce ne *aggiornano* in qualche modo la lettura, ponendola in relazione alle particolari modalità con cui l'assetto della finanza regionale delineato dall'art. 36 dello Statuto, è stato attuato per effetto principalmente della disciplina contenuta nelle norme di attuazione. La tesi esposta nelle due sentenze è che rispetto al modello che traspare dalla lettera dell'art. 36 dello Statuto quello cioè di *"..un modello ispirato ad una netta separazione fra finanza statale e finanza regionale.."* (due ordinamenti finanziari quello statale e quello regionale, uno accanto all'altro, ciascuno con un proprio ambito di esercizio di potestà ad esso riservata), 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, non già sull'esercizio di una potestà impositiva del tutto autonoma della Regione, in spazi lasciati liberi dalla legislazione tributaria dello Stato, bensì sull'attribuzione alla Regione del gettito della maggior parte dei tributi erariali, riscosso nel territorio regionale, e di una potestà legislativa anche in ordine alla disciplina degli stessi tributi erariali, fermo restando che, in assenza di diverse disposizioni legislative regionali, si applicano nella Regione le disposizioni delle leggi tributarie dello Stato (art. 6 del d.P.R. n. 1074 del 1965).* Sulla stessa linea delle pronunce sull'IRAP appena esaminate, si muove anche la **sentenza n. 348 del 2000**. Con essa la Corte si pronuncia sul ricorso promosso dalla Regione su una serie di articoli della legge 27 dicembre 1997, n. 449 ed in particolare sull'art. 18 che introduce l'Imposta "erariale regionale" sulle emissioni sonore derivanti dal traffico aereo e ne assegna il gettito alle regioni per essere destinato ad interventi in favore delle amministrazioni e dei soggetti residenti nelle zone limitrofe agli aeroporti. Anche in questo caso nel respingere la pretesa della Regione ad avere riconosciuta la piena potestà istitutiva del tributo (evocando per essa i soli limiti dei principi della legislazione statale di cui al comma secondo dell'art. 6 del D.P.R. 1074 del 1965), la Corte rileva che *"la nuova imposta, pur definita "erariale regionale", è un tributo istituito dallo Stato e disciplinato dallo Stato come gli altri tributi erariali. E' solo il suo gettito che è devoluto alle Regioni, e dunque anche alla Regione Siciliana..* rispetto a tale profilo del tributo non può dunque evocarsi da parte della regione una "riserva" di intervento normativo, ma va garantita *"..la possibilità per la Regione, nei limiti in cui la materia lo consenta, di esercitare a sua volta la competenza legislativa di cui essa gode in relazione alla disciplina dei tributi erariali il cui gettito è devoluto alla stessa Regione.."* Da queste pronunce emerge dunque in maniera distinta il riconoscimento del doppio profilo della competenza della regione in materia di tributi che la Corte deriva dall'art. 36 dello Statuto nei termini in cui questo viene applicato con l'art. 6 delle norme di attuazione. Il primo profilo riguarda il rapporto tra legislazione nazionale e competenza regionale sui tributi erariali ed è riconducibile alla previsione del primo comma dell'art. 6 del D.P.R. n. 1074 del 1965; il secondo riguarda la facoltà riservata alla Regione di istituire *nuovi tributi* nei limiti previsti dal secondo comma del medesimo art. 6 del D.P.R. n. 1074 del 1965. Dovremo tenere in evidenza questa ricostruzione perché ci tornerà utile per meglio leggere il senso di successive pronunce della Corte stessa. La disciplina del rapporto tra legislazione nazionale e competenza regionale sui tributi erariali nei termini del primo comma dell'art. 6 del D.P.R. 1074 del 1965, è ulteriormente presente nella **sentenza n. 186 del 1999** con la quale la Corte risolve un conflitto sollevato dalla Regione in materia di riscossione. La norma impugnata dalla Regione è l'art. 26 del dpr 28 gennaio 1988, n. 43 che prevede in situazioni particolari la possibilità di esonero del commissario delegato alla riscossione, dell'obbligo del "non riscosso per riscosso", sul presupposto che tale disposizione *limiti arbitrariamente la potestà regionale in materia di riscossione*, ritenendo violato lo statuto e le norme di attuazione. La Corte muove, come di consueto, proprio dal riconoscimento della potestà legislativa della Regione in materia tributaria (alla quale, come già visto, si associa quella sulla riscossione) nei termini previsti dall'art. 6 primo comma del D.P.R. n. 1074 del 1965, evidenziando che proprio ai sensi di tale disciplina attuativa, è previsto che in assenza di una differente disciplina regionale adottata nell'esercizio di tale competenza si applica

nella Regione la legislazione tributaria dello Stato. In effetti la normativa regionale in materia (legge regionale 5 settembre 1990, n. 35 "Istituzione e disciplina del servizio di riscossione dei tributi e di altre entrate), contempla un rinvio "mobile" per quanto non disciplinato dalla stessa, alle disposizioni del D.P.R. n. 43/1988 e alle "successive modifiche". Quindi la legge regionale, nell'esercitare la competenza in materia, espressamente ribadisce l'applicabilità nella Regione Siciliana del decreto legislativo statale e delle sue successive modifiche, salve le deroghe recate dalla legge regionale. Il riconoscimento che la norma non reca alcuna compressione della competenza regionale, si accompagna alla precisazione che ovviamente resta impregiudicata la possibilità per la Regione Siciliana, di intervenire con proprie leggi, purchè sempre nel rispetto dei principi derivanti dalla legislazione statale, a regolare anche questo particolare aspetto della disciplina della riscossione.

2.3 La riforma del titolo V della Costituzione: un nuovo quadro di riferimento del problema

Cosa cambia, rispetto al quadro appena tracciato, per effetto della riforma costituzionale del 2001? Per affrontare la questione va preliminarmente delineato l'ambito di applicazione della disciplina del nuovo titolo V della Costituzione alle regioni a statuto speciale. Il punto è che mentre per le regioni a statuto ordinario il quadro di riferimento di rango costituzionale della nuova disciplina è interamente riconducibile al riformato titolo V (per gli aspetti che ci riguardano, in particolare, agli articoli 117 e 119) della Costituzione, per le regioni a statuto speciale tale quadro va ricostruito sulla base del *coordinamento* tra la disciplina contenuta nel titolo V della Costituzione e le disposizioni dei singoli statuti in materia finanziaria (discipline entrambe di rango costituzionale). La Corte Costituzionale ha affrontato il problema del coordinamento tra la disciplina del titolo V e gli statuti speciali in numerose pronunce (tra le tante, le sentenze n. 213 del 2003, n. 8 del 2004, n. 304 e 431 del 2005, 75 del 2006, 102 del 2008, 12 del 2009) nelle quali il parametro costituzionale di riferimento è costituito dall'art. 10 della legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3. Con riferimento in particolare alla materia finanziaria i principi che vengono fissati (si vedano in particolare le sent. 75 del 2006 e 102 del 2008 e, con specifico riferimento alla Sicilia, l'ordinanza 250 del 2007) si possono così riassumere:

- la nuova disciplina costituzionale non può comportare nessuna riduzione del potere impositivo già spettante alle regioni a statuto speciale e, più in generale, essa non può mai avere l'effetto di restringere l'ambito di autonomia garantito dagli statuti speciali anteriormente alla riforma del titolo V;
- in tema di competenza legislativa tributaria, la disciplina contenuta nel titolo V della Costituzione non può ritenersi applicabile alle regioni a statuto speciale se non per quegli aspetti in cui prevede forme di autonomia più ampie rispetto a quelle loro attribuite dai rispettivi statuti;
- i parametri pertinenti alle questioni di legittimità costituzionale promosse nei confronti di leggi delle Regioni a statuto speciale, a pena di inammissibilità dei ricorsi stessi, sono costituiti dalle norme di rango costituzionale dei rispettivi statuti o, subordinatamente, dalle disposizioni del nuovo Titolo V della Costituzione, solo dopo avere esplicitamente dimostrato ed argomentato che queste dispongono forme di autonomia più ampie rispetto a quelle già attribuite alle singole regioni, dai rispettivi statuti.

Con specifico riferimento alla autonomia finanziaria della Regione Siciliana, la Corte Costituzionale con la citata ordinanza n. 250/2007 ha dichiarato la *manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale* promossa sull'art. 64 della legge regionale 16 aprile 2003, n. 4 che disciplina le modalità di attribuzione alle province dei proventi dell'imposta sulle assicurazioni contro la responsabilità civile derivante dalla circolazione dei veicoli a motore, proprio perché essendo la materia cui afferisce la norma censurata (la spettanza del gettito dei tributi erariali riscossi nel territorio della regione) disciplinata dalle norme di attuazione in materia

finanziaria, in attuazione dell'art. 36 dello statuto, la questione andava sollevata con riferimento ai parametri statutari e non, come avvenuto, con riferimento agli articoli 118 e 119 della Costituzione che possono ritenersi applicabili alla Sicilia in luogo di quelle statutarie, solo a condizione che garantiscano una maggiore autonomia alla regione, ai sensi dell'art. 10 della legge costituzionale n. 3/2001.

Questo coordinamento va dunque operato raffrontando il quadro delle competenze in materia di disciplina sull'ordinamento tributario tracciato dal nuovo titolo V della Costituzione e quello delineato per la Sicilia dallo Statuto e dalle norme di attuazione.

Il modello delineato dal titolo V della Costituzione può essere sintetizzato nei termini seguenti:

- la competenza esclusiva dello Stato sui tributi erariali: art.117 secondo comma lett. e);
- la competenza primaria delle regioni sui tributi regionali: art. 117 quarto comma (così detta competenza residuale);
- la competenza concorrente tra stato e regioni in materia di coordinamento tributario e finanziario (art. 117 comma 3 e 119).

Con riferimento a tale assetto, la Corte Costituzionale in questi anni ha dovuto affrontare un ampio contenzioso riguardante il riparto delle competenze tra lo Stato e le Regioni sulla disciplina dei tributi e le condizioni ed i limiti per il suo effettivo esercizio.

L'occasione è stata offerta da una serie di pronunce nelle quali la Consulta è stata chiamata preliminarmente a decidere sulla natura (se fossero cioè da considerare tributi erariali o tributi propri delle regioni) di una serie di tributi istituiti e disciplinati con legge dello stato, il cui gettito è attribuito alle regioni; pronunce che, come è noto, hanno riguardato l'IRAP (tra le altre, sentenze n. 296 del 2003; 431 e 381 del 2004; 155 del 2006; 193 del 2007), il tributo per il deposito in discarica dei rifiuti (sentenze n. 335 e 397 del 2005; 24 del 2008), la tassa automobilistica (296, 297 e 311 del 2003; 455 del 2005; 451 del 2007), l'addizionale regionale IRPEF (sentenze n. 37 e 381 del 2004; 2 e 148 del 2006; 193 del 2007), l'ICI, (sentenze n. 37 e 381 del 2004; 397 del 2005; 75 del 2006), la TARSU (sentenza 442 del 2008). In tutti questi casi la Corte ha risolto la questione sulla natura delle imposte prese in considerazione, affermando trattarsi di tributi erariali in relazione alla circostanza che la loro introduzione e la relativa disciplina sostanziale è stata posta dallo Stato, non rilevando a contrario la spettanza del gettito o la qualificazione come *regionale* del tributo medesimo; di contro per potersi parlare di *tributi propri delle regioni* nel senso in cui tale espressione viene adoperata dall'art. 119 della Costituzione, occorre che essi *siano istituiti e disciplinati dalle regioni con propria legge*. A partire da tale presupposto, la Corte affronta il problema fondamentale della competenza delle regioni in materia di disciplina dei tributi e dei parametri costituzionali che ne costituiscono il fondamento. In tutta questa elaborazione, la Corte mostra di avere sempre ben presente comunque la diversa posizione delle regioni a statuto speciale rispetto alle regioni a statuto ordinario. Quando il contenzioso riguarda regioni a statuto ordinario, il giudizio viene formulato sulla base dei parametri direttamente derivati dall'art. 119 della Costituzione (tra le tante, le sentenze n. 296-297-311 del 2003; 37 e 381 del 2004; 335 e 339 del 2005); quando il giudizio coinvolge regioni a statuto speciale, (sent. 75/2006, 102/2008, 74/2009 e, con riferimento alla Sicilia, ordinanza n. 250 del 2007, sentenza n. 188 del 2008, sentenza n. 442 del 2008) i parametri ai quali la Corte riferisce il giudizio sono derivati dalle rispettive discipline statutarie, considerate sempre prevalenti rispetto alla disciplina generale dettata sul punto dal nuovo titolo V della Costituzione. Le conclusioni cui perviene la Corte, sulla base dello schema di competenze derivato dall'art. 119 della Costituzione e dunque da riferire direttamente alle sole regioni a statuto ordinario, sono ben note e possono così sintetizzarsi:

- è precluso l'intervento delle regioni a statuto ordinario nella disciplina dei tributi vigenti regolati da leggi dello stato, poiché la loro disciplina sostanziale deve considerarsi tutt'ora rientrante nella esclusiva competenza dello Stato in materia di tributi erariali, secondo quanto previsto dall'art. 117, secondo comma, lett. e);

- è preclusa alle regioni a statuto ordinario, in assenza della legge nazionale sui principi fondamentali di coordinamento, la piena esplicazione della loro potestà tributaria ed in particolare la possibilità di istituire nuovi tributi aventi i medesimi presupposti dei preesistenti tributi statali.

Si tratta comunque di preclusioni che la Corte esclude possano considerarsi applicabili, in via generale, alle Regioni a statuto speciale. Accanto a questo schema derivato interamente dal titolo V della Costituzione e quindi applicabile in via diretta alle sole regioni a statuto ordinario, vi è infatti l'ambito delle discipline statutarie delle singole regioni a statuto speciale in relazione alle quali deve essere ricostruita la particolare situazione di ciascuna di esse (che, per altro, presentano anche tra di loro differenze rilevanti).

Per venire alla Sicilia, la disciplina da prendere in considerazione è quella che deriva dall'art. 36 dello Statuto per come attuato dalle norme di attuazione e, limitatamente a quei contenuti che riconoscono una maggiore autonomia rispetto a questa, la disciplina costituzionale del riformato titolo V. Un assetto che può così riassumersi:

- spettano alla Regione, secondo la lettera dell'art. 2 del D.P.R. 1074 del 1965, le entrate afferenti al gettito di due differenti tipologie di tributi e precisamente, le entrate da essa direttamente deliberate e tutte le entrate tributarie riscosse nel suo territorio, con le esclusioni previste dal medesimo articolo;

- è riconosciuta alla Regione una riserva di competenza ad istituire nuovi tributi in relazione alle particolari esigenze della comunità regionale (art. 6, secondo comma del D.P.R. 1074 del 1965); competenza da esercitare *nei limiti dei principi del sistema tributario dello stato*;

- è riconosciuta alla Regione una competenza definita concorrente ed integrativa sulla disciplina dei tributi erariali (art. 6, primo comma del D.P.R. 1074 del 1965) da esercitarsi entro quei limiti definiti dalla stessa Corte Costituzionale nei termini esaminati in precedenza.

Dal raffronto tra la disciplina statutaria e quella dettata dal nuovo titolo V, appare indubbio che alla Sicilia non sono applicabili in materia di competenza sulla disciplina dei tributi, i criteri elaborati dalla Corte per le regioni a statuto ordinario.

Così è certamente per quanto riguarda la preclusione ad intervenire legislativamente sui tributi erariali: quello derivato dal nuovo titolo V della Costituzione è **un assetto inapplicabile alla Sicilia perché reca una disciplina difforme e più restrittiva rispetto a quella statutaria dalla quale discende invece una specifica competenza legislativa sui tributi erariali**. In effetti, analoga posizione differenziata rispetto alla generalità delle regioni era stata riconosciuta alla Sicilia dalla Consulta proprio con specifico riferimento all'IRAP anche prima della riforma del titolo V (sentenze n. 111 e 138 del 1999).

Allo stesso modo deve ritenersi non estensibile alla Sicilia la preclusione posta alle regioni a statuto ordinario riguardante la possibilità di istituire nuovi tributi aventi i medesimi presupposti dei preesistenti tributi statali, in mancanza della legge statale che detta i principi fondamentali di coordinamento. Tale questione è affrontata e risolta in maniera inequivoca dalla Corte con la citata sentenza n. 102 del 2008. In questa pronuncia la Corte nel decidere quale debba essere la disciplina costituzionale dalla quale desumere la competenza della Regione Sardegna “*..nell'istituire tributi propri..*” esclude che questa possa essere rappresentata dalla disciplina del titolo V, dal momento che la disciplina statutaria dettata sul punto dall'art. 8 lettera h) dello statuto sardo prevede per tale regione una autonomia più ampia che incontra il solo limite “*..dell'armonia con i principi del sistema tributario dello stato..*”. Qual'è la differenza tra il vincolo rappresentato per le regioni a statuto ordinario *dall'osservanza dei principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario* ed il vincolo rappresentato per la Sardegna dall'armonia con i principi del sistema tributario dello Stato? E' sempre la stessa sentenza a chiarirlo. Si tratta di principi entrambi finalizzati a realizzare la necessaria “*funzione di coordinamento dei diversi sottosistemi (statale e regionale) del complessivo sistema tributario..*” ma con contenuti e modalità ben diversi. Il rispetto del limite costituito dall'armonia con i principi del sistema tributario dello stato “*richiede che la Regione*

nell'istituire i tributi propri valutati essa stessa la coerenza del sistema regionale con quello statale e conformi di conseguenza i propri tributi agli elementi essenziali del sistema tributario..”; di contro i principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario *“..hanno per oggetto la delimitazione delle sfere di competenza legislativa tributaria e presuppongono l'esistenza di una apposita legge che li stabilisca..”* ; ne deriva, per la Corte, la preclusione (rappresentata dalla previa adozione della legge di coordinamento) per l'esercizio della corrispondente competenza da parte delle regioni a statuto ordinario, mentre *analogo divieto non è desumibile dallo statuto sardo il quale si limita ad esigere che i tributi regionali siano in armonia con i principi del sistema tributario dello stato*. Una conclusione certamente riferibile anche alla Sicilia per la quale l'esercizio della corrispondente competenza incontra l'analogo vincolo recato dallo Statuto sardo, del rispetto dei *principi del sistema tributario dello stato* (art. 6, secondo comma del D.P.R. 1074 del 1965): una potestà quindi esercitabile anche in assenza della legge nazionale di coordinamento.

2.4 La sentenza 442 del 2008 e la supposta preclusione per la Sicilia a legiferare sui tributi regolati da leggi dello stato

Il quadro fin qui tracciato dà conto dunque di una giurisprudenza costituzionale, adottata in un arco di tempo ultra cinquantennale, che attesta in maniera inequivoca la competenza legislativa della Regione siciliana sulla disciplina dei tributi erariali: competenza che si proietta pacificamente nel nuovo assetto costituzionale introdotto nel 2001 dal quale per altro, alla luce di una altrettanto consolidata giurisprudenza costituzionale, non può derivare alcuna forma di compressione dell'ambito di autonomia garantito dallo statuto speciale anteriormente alla riforma stessa ed il cui ambito di esercizio non può subire quelle preclusioni che in materia operano per le regioni a statuto ordinario. Rispetto a questo quadro, si può sostenere che la sentenza n. 442 del 2008 rappresenti un mutamento di indirizzo fino a fare ritenere estensibile alla Sicilia quella preclusione ad intervenire legislativamente sui tributi regolati dalle leggi dello Stato che la Consulta ha certamente derivato dall'art. 119 della Costituzione per le regioni a statuto ordinario?

In realtà non sembra che possa essere attribuita a quella sentenza una tale valenza.

A ben guardare in effetti, al di là di un certo margine di equivoco che può derivare forse da un eccesso di sintesi nella motivazione del giudizio, anche questa pronuncia può essere ricondotta dentro la linea di sostanziale continuità con cui la Corte Costituzionale ha regolato il problema in tutti questi anni, mai mettendo in discussione le prerogative della Regione Siciliana sulla disciplina dei tributi erariali. Vediamola dunque in dettaglio.

Il giudizio da cui origina la sentenza (promosso in via incidentale dalla Commissione tributaria provinciale di Palermo) ha avuto per oggetto l'art. 6 comma 2 della legge regionale 3 maggio 2001, n. 6 *“...nella parte in cui pone a carico delle province l'onere relativo alla tassa e agli accessori dovuti per la raccolta e il trasporto dei rifiuti solidi urbani per quanto riguarda le istituzioni scolastiche statali di istruzione secondaria di secondo grado ...* Rileva in pratica il giudice rimettente che la disposizione regionale individuando un soggetto passivo dell'imposta diverso da quello indicato dall'art. 63 del dlvo 15 novembre 1993, n. 507 (indicando le province regionali piuttosto che il Ministero dell'istruzione) con riferimento ad un tributo, la TARSU, la cui disciplina sostanziale è riservata alla potestà legislativa esclusiva statale, ai sensi dell'art. 117, secondo comma, lettera e) della Costituzione, violi gli articoli 117 della Costituzione, 36 dello Statuto e articolo 2 del D.P.R. 1074 del 1965.

Dunque l'atto introduttivo del giudizio focalizza l'oggetto della decisione sulla verifica della competenza della Regione a *modificare* il soggetto passivo di un tributo disciplinato dalla legge dello Stato (dunque un tributo erariale il cui gettito, in questo caso, è destinato ai comuni). Analogamente la Corte, in premessa alla declaratoria di incostituzionalità della norma impugnata, fissa l'oggetto del giudizio nei medesimi termini (si veda il punto 4.1 dei Considerato in diritto): *“La denunciata disposizione modifica... il soggetto passivo della TARSU, quale individuato dalla legge statale... Ne deriva che il **thema decidendum del presente giudizio di legittimità costituzionale resta circoscritto alla verifica della sussistenza della competenza della Regione Siciliana ad operare detta modifica**”*.

Così posta la questione, è ineccepibile la conclusione della Corte sulla incostituzionalità della norma, non potendosi ritenere che sui tributi erariali la Regione disponga di una tale potestà di intervento da potergli consentire di modificare il soggetto passivo dell'imposta: esattamente in questo senso la Corte Costituzionale si era del resto già pronunciata sempre con riferimento alla Sicilia, con la citata sentenza n. 71 del 1973 nella quale nel riaffermare la competenza della Regione a legiferare sui tributi erariali, richiamava il limite all'esercizio di tale competenza rappresentato dal rispetto dei principi cui si informano le leggi tributarie dello Stato ed aggiungeva che tra essi *“rientra senza dubbio la disciplina dei soggetti passivi dell'obbligazione”*. Quindi una pronuncia di incostituzionalità che può stare benissimo all'interno di quella impostazione consolidata che la Corte ha seguito da sempre in tali giudizi: riconoscimento della competenza della Regione sui tributi erariali ed eventuale censura della norma per il mancato rispetto dei limiti posti all'esercizio di quella competenza, limiti, per altro, interamente elaborati ed affinati in oltre cinquant'anni di pronunce dalla Corte stessa.

Ed allora perché la sentenza è stata indicata come recante una impostazione che modifica sostanzialmente tale quadro di riferimento fino a fare ritenere *operante anche per la Regione siciliana la preclusione a legiferare sui tributi esistenti e regolati da leggi dello stato..?* Una preclusione cioè di ordine generale dello stesso tipo di quella sancita dalla Corte per le regioni a statuto ordinario; preclusione derivata, per altro, da quelle medesime disposizioni statutarie in base alle quali la Corte ha ripetutamente sancito la sussistenza di quella competenza.

In effetti, vi sono alcuni passaggi della sentenza la cui formulazione può prestarsi a qualche equivoco interpretativo in ordine alle premesse sulle quali si basa il giudizio medesimo: ma non più di questo.

In uno di questi passaggi (si veda il punto 3.3 dei Considerato in diritto) la Corte nel respingere una delle eccezioni di inammissibilità del ricorso sollevata dalla Regione sullo specifico problema dei parametri di costituzionalità da applicare nel giudizio (rappresentati non dal titolo V della Costituzione ma dalla disciplina statutaria in quanto prevede forme più ampie di autonomia), si limita a riassumere la posizione del giudice rimettente nei termini seguenti *“Per il rimettente, la disposizione denunciata costituisce, quindi, esercizio di una potestà legislativa che è preclusa alla Regione dall'art. 36, primo comma, dello statuto speciale e dall'art. 2 del d.lgs. n. 1074 del 1965 e che è, al contempo, attribuita alla competenza legislativa esclusiva dello Stato in forza dell'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost....incidendo su un tributo erariale, la cui disciplina sostanziale rientra nella potestà legislativa esclusiva dello Stato, ai sensi del menzionato art. 117, secondo comma, lettera e), Cost. si è posta in contrasto con lo statuto regionale, che riserva alla Regione la sola potestà legislativa in materia di tributi «deliberati dalla medesima» e non attribuisce alla Regione stessa alcuna potestà legislativa in ordine ai tributi istituiti con legge statale.”* Quindi il giudice rimettente (non la Corte) evoca l'art. 36 dello Statuto e le norme di attuazione per escludere che alla Regione possa riconoscersi una qualche forma di competenza legislativa sui tributi istituiti con legge dello stato, trascurando così tutta la giurisprudenza costituzionale che fa derivare da questi stessi parametri la specifica competenza della Regione in materia di tributi erariali che non può ritenersi confinata al tenore letterale della nozione dei *tributi deliberati dalla medesima* di cui all'art. 36 dello Statuto (su questo particolare aspetto, come visto, la Corte è tornata in più occasioni; solo per ricordare le pronunce più recenti basta citare le sentenze n. 111 e 138 del 1999). Questa rimane comunque la prospettazione del problema, così come viene operata dal giudice rimettente. La Corte svolge le proprie argomentazioni per gli aspetti che qui ci interessano nei punti 4.1 e 4.2 dei *Considerato in diritto*. Nel punto 4.1 essa delimita l'oggetto del giudizio nei termini prima riportati e cioè se possa riconoscersi alla Regione la potestà di cambiare il soggetto passivo di una imposta disciplinata dalla legge

dello stato; nel punto 4.2 motiva la declaratoria di incostituzionalità della norma rilevando che essa “*interviene su una materia non attribuita dallo statuto alla competenza del legislatore regionale e si pone, perciò, in contrasto con l’evocato art. 36, primo comma, dello statuto medesimo e con l’art. 2 del d.lgs. n. 1074 del 1965, i quali, come si è visto, riservano alla Regione la potestà legislativa nella materia dei soli tributi deliberati dalla medesima. Ne consegue che la disposizione censurata incide illegittimamente sulla potestà legislativa esclusiva statale di cui all’art. 117, secondo comma, lettera e), Cost.*».

Ebbene la conclusione della Corte, che per il resto è pressoché sovrapponibile alla impostazione del giudice rimettente non ripete, omettendola, la prospettata asserzione (assolutamente non condivisibile e non in sintonia con tutta la giurisprudenza costituzionale precedente) secondo la quale **lo statuto e le norme di attuazione non attribuiscono alla regione alcuna potestà legislativa in ordine ai tributi istituiti con legge statale**”; in questa omissione è la differenza tra il modo in cui il caso viene prospettato dalla parte che promuove il giudizio e il giudizio che lo risolve. Un giudizio di incostituzionalità che non segue la strada del disconoscimento della potestà ma quella del suo illegittimo esercizio.

Sotto quest’ultimo aspetto è fuori discussione infatti che la norma sottoposta a giudizio, come sancisce la Corte, *interviene su una materia non attribuita dallo statuto alla competenza del legislatore regionale* poiché:

- non è adottata nell’esercizio di quella competenza *riservata* alla Regione sui tributi sui quali essa può direttamente deliberare *nei limiti dei principi del sistema tributario dello stato* (art. 6 comma secondo del D.P.R. 1074 del 1965), poiché interviene sulla disciplina di un tributo erariale;
- interviene sulla disciplina di un tributo erariale senza rispettare i limiti entro cui può legittimamente esercitare la propria competenza su tali tributi (art. 6 comma primo del D.P.R. 1074 del 1965) violando così lo Statuto ed incidendo illegittimamente sulla potestà legislativa esclusiva statale di cui all’art. 117, secondo comma, lettera e) della Costituzione.

Salvatore Di Gregorio

Appendice

Elenco delle pronunce della Corte Costituzionale richiamate nelle presenti note

Sentenze n. 9, 11,12,13,14,18,19,42,52,113 del 1957

Sentenze n. 60 e 76 del 1958...

Sentenza n. 39 del 1960...

Sentenza n. 37 del 1961

Sentenza n. 14 del 1962...

Sentenze n. 2 e 64 del 1965...

Sentenza n. 71 del 1973

Sentenze n. 111,138 e 186 del 1999...

Sentenza n. 348 del 2000...

Sentenze n. 213,296,297 e 311 del 2003...

Sentenze n. 8,37 e 381 del 2004...

Sentenze n. 304,335,397,431 e 435 del 2005

Sentenze n. 2,75,148 e 155 del 2006...

Sentenze n. 193 e 451 del 2007...

Ordinanza n. 250 del 2007...

Sentenze n. 102,188 e 442 del 2008...

Sentenza n. 12 del 2009...