

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA

FONDATORE
ANTONIO UCKMAR

DIRETTORE
VICTOR UCKMAR
UNIVERSITÀ DI GENOVA

DIRETTORE SCIENTIFICO
CESARE GLENDI
UNIVERSITÀ DI PARMA

COMITATO DI DIREZIONE

ANDREA AMATUCCI
UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

MASSIMO BASILAVECCHIA
UNIVERSITÀ DI TERAMO

PIERA FILIPPI
UNIVERSITÀ DI BOLOGNA

GUGLIELMO FRANSONI
UNIVERSITÀ DI FOGGIA

FRANCO GALLO
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

ANTONIO LOVISOLO
UNIVERSITÀ DI GENOVA

CORRADO MAGNANI
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIANNI MARONGIU
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIUSEPPE MELIS
UNIVERSITÀ DEL MOLISE

LIVIA SALVINI
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

DARIO STEVANATO
UNIVERSITÀ DI TRIESTE



CEDAM

CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI

2012

L'AUTONOMIA FINANZIARIA E TRIBUTARIA SICILIANA TRA PRESUPPOSTI STATUTARI E PROFILI EVOLUTIVI

Sintesi: L'esigenza di una nuova riflessione sulla potestà tributaria siciliana nasce dalla necessità, prevista dalla l. n. 42 del 2009, di coordinare la finanza regionale con il sistema tributario nazionale risultante a seguito dell'attuazione del federalismo fiscale. Nel presente contributo, questo cammino prende avvio dai presupposti statuari dell'autonomia e dalla giurisprudenza costituzionale pronunciatisi sul diritto della Regione Sicilia di trattenere il gettito riveniente da tributi erariali. Tale disamina conduce l'Autore a soffermarsi sulla portata effettuale delle vigenti norme tributarie di attuazione dello statuto, proponendo spunti per una loro riformulazione che valorizzi, ai fini della spettanza del gettito, la localizzazione delle fattispecie tassabili, tenendo conto delle esperienze di altre regioni a statuto speciale. Da ultimo, il contributo analizza gli spazi riservati dalla legge delega all'introduzione di agevolazioni fiscali da parte delle regioni ad autonomia differenziata.

SOMMARIO: 1. Considerazioni introduttive. – 2. Genesi della specialità statutaria come (rinnovato) presupposto della finanza regionale siciliana. – 2.1. Il contesto siciliano dopo l'unità d'Italia. – 2.2. La Consulta regionale e l'approvazione dello Statuto. – 2.3. I lavori dell'Assemblea Costituente. – 2.4. Statuto e Costituzione: profili d'integrazione. – 2.5. La dimensione Europea. – 3. Le norme tributarie contenute nello Statuto e nelle norme di attuazione. – 4. Principi di territorialità e di capacità contributiva tra art. 53 e art. 119 Cost. – 5. Il principio di territorialità nella legge delega n. 42 del 2009. – 6. L'autonomia finanziaria e tributaria regionale siciliana nella giurisprudenza della Corte costituzionale. – 6.1. La competenza legislativa tributaria nella prima giurisprudenza. – 6.2. La riforma tributaria degli anni settanta e l'esigenza di un nuovo ordinamento della finanza regionale siciliana con quella statale. – 6.3. Attuazione della l. n. 662 del 1996: configurabilità di una potestà tributaria residuale. – 6.4. (*Segue*): irap e addizionale regionale tra tributi propri, attribuiti e valorizzazione della «capacità fiscale». – 6.5. Gli effetti prodotti, sulla spettanza del gettito, dalle disposizioni sulla riscossione contenute nel d.lgs. n. 237 del 1997. – 6.6. La conferma della rilevanza della «capacità fiscale» con riguardo all'imposta sui premi assicurativi. – 6.7. La sentenza n. 116 del 2010 e la fiscalità regionale basata sulle fattispecie di riscossione. – 7. Coordinamento della finanza delle regioni a statuto speciale: esperienze a confronto. – 7.1. Specialità statuarie tra premesse comuni e «occasioni normative» di attuazione. – 7.2. L'art. 27 l. n. 42 del 2009 e le procedure di attuazione tra principi generali e coordinamento. – 7.3. L'attuazione della legge delega e i ricorsi della Regione Sicilia alla Corte costituzionale. – 7.3.1. Il «tavolo di confronto» e la «commissione paritetica»: il presunto rischio di una duplicazione degli organi di attuazione. – 7.3.2. Sull'applicabilità, alle regioni a statuto speciale, delle disposizioni della legge delega e dei decreti legislativi sinora emanati: clausola di esclusione e clausola di salvaguardia. – 7.4. Alcuni esempi di coordinamento della finanza regionale di regioni a Statuto speciale: Trentino Alto Adige. – 7.5. (*Segue*): Friuli-Venezia Giulia. – 7.6. (*Segue*): Valle d'Aosta. – 8. Conclusioni in punto di autonomia finan-

ziaria regionale siciliana. – 8.1. La specialità statutaria come rinnovato presupposto dell'autonomia. – 8.2. La necessaria revisione delle norme tributarie di attuazione. – 8.3. Sulla clausola di esclusione dell'art. 2 delle norme di attuazione. – 9. Regioni a statuto speciale ed agevolazioni fiscali. – 9.1. Le agevolazioni tributarie nell'art. 27 della legge delega. – 9.2. Prerogative siciliane in materia di irap tra anticipazione del federalismo e nuovo coordinamento. – 9.3. Fiscalità di vantaggio nella legge delega e incentivi all'occupazione, alla ricerca e all'innovazione introdotti da enti sub-statali.

1. – *Considerazioni introduttive*

L'esigenza di proporre una nuova riflessione sulla finanza regionale siciliana è emersa in termini più stringenti a seguito dell'adozione della l. n. 42 del 2009, che nell'attribuire al Governo la delega in materia di «federalismo fiscale» in vista dell'attuazione dell'art. 119 Cost., richiede il coordinamento della finanza delle regioni a statuto speciale e delle province autonome con il sistema tributario risultante a seguito dell'attuazione del «federalismo fiscale».

Nel suo complesso, la legge delega intendeva assicurare un'autonomia di entrata e di spesa, che poggiasse, come da più parti auspicato, su un più stretto rapporto tra localizzazione del fatto imponibile e centro di spesa, responsabilizzando maggiormente (tutti) gli enti territoriali, chiamati a gestire direttamente le risorse rivenienti dal proprio perimetro geografico e in tal modo destinate a finanziare servizi nei confronti dei contribuenti ivi localizzati.

Sappiamo che, per varie ragioni, questo rapporto tra localizzazione del gettito e spesa pubblica – di cui v'è traccia in letteratura (1) – è destinato a rimanere solo un dato tendenziale: la mancata adeguata valorizzazione dei tributi propri – che riguarderanno basi imponibili diverse da quelle già coperte dalla fiscalità statale – e la previsione di meccanismi compensativi e di perequazione rendono in qualche modo evanescente uno dei maggiori obiettivi della più generale riforma federalista. Se, tuttavia, i «correttivi di perequazione» si prestano quantomeno ad una giustificazione costituzionale in senso solidaristico, l'articolazione di un sistema in larga parte fondato sulle «compartecipazioni ai tributi erariali» rende l'idea che l'attuale sistema tributario non stia andando incontro a radicali modifiche sotto il profilo della ripartizione della potestà impositiva tra i vari livelli di Governo. Questa con-

(1) G. Tomasi di Lampedusa, *Il Gattopardo*, Milano, 1958, scriveva infatti: *Siamo vecchi, Chevalley, vecchissimi. Sono venticinque secoli almeno che portiamo sulle spalle il peso di magnifiche civiltà eterogenee, tutte venute dal di fuori, ma... concretissimi esattori di imposte spese altrove*. Per un'analisi dei prelievi, utilizzati al di fuori della Sicilia, da parte degli arabi, normanni, angioini, aragonesi, borboni, franco-spagnoli, austriaci, e dal Governo dei piemontesi dopo il trattato di Utrecht con il duca di Torino Vittorio Amedeo, re di Sicilia, si v. D. Mack Smith, *Storia della Sicilia medievale e moderna*, Bari, 1970, ca. XIV e *passim*, nonché S. Correnti, *Storia di Sicilia*, Milano, 1982.

clusione prescinde dalle recenti «contingenze», tali intendendosi quegli interventi approvati da ultimo che hanno inciso sul cammino legislativo del «federalismo», come l'obbligo dei Comuni di attribuire allo Stato una quota del gettito Imu (2).

In questo quadro, che pure ha generato notevoli ed interessanti dibattiti in sede legislativa, l'attenzione rivolta alla Sicilia e alle altre regioni a statuto speciale è stata molto limitata, sotto un duplice profilo.

Anzitutto sarebbe stato opportuno procedere ad una ricognizione *preventiva* dei risultati concreti delle rispettive esperienze di autonomia, per verificare in quali termini quest'ultima si fosse realmente esplicata. Ciò anche al fine di escludere che la nuova legislazione recasse disposizioni nuove per raggiungere obiettivi perseguibili sulla base degli statuti e della correlata normativa già vigente.

Oltremodo, in un rinnovato disegno della distribuzione della potestà impositiva tra Stato e regioni – tema comune ad altri ordinamenti (3) – quelle a statuto speciale avrebbero potuto svolgere un ruolo di «capofila», di laboratori dell'autonomia, salvaguardando quelle peculiarità che le hanno sempre distinte dalle regioni a statuto ordinario, che pure hanno in molti casi nutrito aspirazioni di maggiore «autodeterminazione».

In altri termini, l'impressione è che si sia partiti dall'erroneo presupposto per il quale l'introduzione di un «regionalismo fiscale» dovesse generare un allineamento – diremmo un appiattimento – delle prerogative regionali, teso a negare l'attualità delle specialità statutarie. Di esse, invero, il legislatore della delega n. 42 del 2009 si è limitato a prendere atto in modo sbrigativo, rinviando ad un momento successivo – come vedremo nel prosieguo – la definizione dei nuovi rapporti tra Stato e regioni a statuto speciale.

Sulla base di questo approccio, il «federalismo fiscale», inevitabilmente ed allo stesso tempo, è stato percepito come un'opportunità per le regioni a statuto ordinario, avendo esse guadagnato spazi di autonomia, e come fattore problematico dalle regioni a statuto speciale, poi-

(2) Il tema è stato sollevato da A. Quadrio Curzio, che ha sottolineato le difficoltà degli interpreti di individuare una *ratio* comune a tali recenti provvedimenti, essendo i medesimi pluridirezionali, dalla «anticipazione» del federalismo (v. Imu), alla «sospensione», fino alla «deviazione».

(3) Il riparto della potestà impositiva tra Stato centrale ed enti locali è oggetto di recenti riflessioni anche da parte degli studiosi di altri Paesi, con particolare riguardo alla prospettiva della individuazione di soluzioni che determinino una rinnovata efficienza della finanza pubblica complessiva. In proposito, per quanto riguarda la Francia, v. C. Guenè, *La règle d'or pour le collectivités locales: quelle réalité, quelle efficacité?*, in *Revue française de finances publique*, 2012, 161; per gli Stati Uniti, v. J. Dinan, *State constitutional amendment processes and the safeguards of American federalism*, in *Penn State Law Rev.*, 2011, 1007. In altri Paesi, il tema concerne direttamente spinte autonomiste, come nel Regno Unito, con particolare riguardo alla situazione scozzese, per la quale si prospetta il referendum, e a quella dell'Irlanda del Nord.

ché queste ultime, già disponendo di prerogative proprie, hanno dovuto misurarsi soprattutto con i profili di criticità della riforma (costi *standard*, patto di stabilità, concorso agli obiettivi di perequazione, etc.). In questo senso, più che di «attuazione del federalismo fiscale», per le regioni a statuto speciale si discute di «coordinamento» delle rispettive finanze regionali con i nuovi assetti derivanti dalla delega n. 42 del 2009.

Sennonché, mentre altre regioni speciali hanno intrapreso (e concluso) il cammino del coordinamento, la Sicilia, pur impegnata nei lavori della commissione paritetica, non ha ancora definito il contenuto degli accordi con il Governo centrale.

Se questo dato si presta ad essere letto in chiave negativa – come i troppi ritardi che spesso fanno perdere notevoli opportunità (si pensi ai fondi UE restituiti per carenza di progetti) – nel caso di specie esso potrebbe al limite essere compensato se, ai fini del coordinamento della finanza siciliana, si terrà conto di alcuni spunti provenienti dagli accordi già sottoscritti da altre regioni ad autonomia differenziata. Queste ultime, come meglio si vedrà nel prosieguo, hanno inteso rafforzare il sistema previgente tentando di disegnare una fiscalità regionale maggiormente ancorata alla valorizzazione della localizzazione del fatto imponibile ai fini dell'attribuzione del gettito (4).

2. – *Genesi della specialità statutaria come (rinnovato) presupposto della finanza regionale siciliana*

Un'indagine sulla finanza regionale siciliana non può prescindere dall'approfondimento dei presupposti statuari dell'autonomia, sui quali, per vero, non si registra, in generale, una particolare attenzione, essendosi di regola preferito dare per acquisita la specialità. Sennonché, ancor prima che sui relativi contenuti, ed anzi proprio nella prospettiva di una corretta articolazione dei medesimi, occorre soffermarsi, per quanto possibile in questa sede, sia sui pertinenti presupposti di carattere storico-politico e sociale, sia sulle ragioni che ne hanno consentito la valorizzazione costituzionale. Occorre dunque andare, a ritroso, ol-

(4) Resta inteso che la finanza regionale non è solo una questione di gettito: essa concerne la destinazione delle risorse e dunque le spese finanziate con le somme di spettanza regionale. A quanto risulta, la Sicilia è la regione con il più elevato livello di spese per organizzazione degli uffici [v. i dati resi noti dalla commissione paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale (Copaff) e pubblicati nel mese di maggio 2012. Per spese per organizzazione uffici si intendono quelle sostenute per il funzionamento dell'ente regionale: dagli stipendi dei consiglieri al costo dei dipendenti, alle spese relative ai locali]. Su tali spese occorrerà certamente intervenire, anche in considerazione delle indicazioni della sezione regionale della Corte dei conti che notevoli contributi ha apportato per il buon ordine della pubblica amministrazione e per la repressione degli abusi.

tre la Costituzione, nella misura in cui quest'ultima, ed in particolare l'art. 116 Cost. che attribuisce forme e condizioni particolari di autonomia alle regioni a statuto speciale, costituisce (5) il punto di arrivo di un cammino avviato ben prima della stessa unità d'Italia, quando la Sicilia (1848) si era proclamata indipendente dal regno di Napoli (6).

2.1. – *Il contesto siciliano dopo l'unità d'Italia*

Era il 15 settembre 1866 quando a Palermo ebbe inizio una rivolta popolare contro le autorità pubbliche (7) guidata anche da soggetti che avevano partecipato all'impresa garibaldina del 1860. Occupati gli uffici governativi ed interrotte le comunicazioni con la penisola, i rivoltosi lamentavano gli effetti negativi dell'unificazione.

Dopo la creazione della Luogotenenza e di un Consiglio con le stesse funzioni del Consiglio dei ministri, il Governo aveva istituito un sistema transitorio atto a consentire l'introduzione graduale, in Sicilia, dell'ordinamento piemontese, come già stava accadendo altrove. Dovendo creare un apparato statale in tempi brevi, l'Italia aveva adottato un ordinamento accentrato, facendo perdere a Palermo le sue funzioni amministrative di capitale, anche se per qualche tempo il Prefetto di questa Provincia svolgerà un ruolo di coordinamento della politica governativa dell'Isola.

Per come meglio emergerà a seguito di una commissione d'inchiesta del 1867, quella rivolta, conclusasi con la riconquista di Palermo la settimana successiva, era dipesa dal malessere sociale, economico e culturale scaturito dall'avvento della classe dirigente del nuovo Stato, che aveva generato fenomeni di opposizione.

(5) V. G. Marongiu, *La fiscalità «siciliana» nel restaurato regno borbonico (1816-1861)*, in Atti preparatori del Convegno di Taormina, *Regionalismo fiscale tra autonomie locali e diritto dell'Unione Europea*, 2012, 221, in www.uckmar.com.

(6) Secondo la dottrina (v. M. Morello, *Per la storia delle costituzioni siciliane. lo statuto fondamentale del regno di Sicilia del 1848*), in *Studi Urbinati*, 2006, 309) è la Sicilia, nel 1848, ad aprire l'anno che si caratterizzerà, storicamente, per essere quello del rivoluzionarismo europeo ed italiano, a conferma dell'esistenza di un comune spirito europeo. In questo senso, è stato ritenuto che la ricostituzione del Regno di Sicilia, scaturita dalla rivoluzione del 12 gennaio 1848, pur nella sua breve durata, abbia dato vita ad un'esperienza ispirata al costituzionalismo inglese. Era in atto nell'Isola un dibattito di carattere costituzionale influenzato dalla volontà di autonomia rispetto al regno Borbonico. Il dibattito politico sfociò, dunque, nell'elaborazione di un testo costituzionale che, riconfermando i principi del 1812, aveva, secondo questo A., una duplice valenza: porre le fondamenta per fare della Sicilia uno Stato sovrano, libero ed indipendente, e prepararla a diventare membro dell'auspicata federazione italiana.

(7) Si v. l'interessante contributo di E.G. Faraci, *Prefetti e magistratura nella rivolta di Palermo del 1866*, in *Storia, amministrazione, Costituzione*, 2011, 67 ss.

A conclusione dei suoi lavori, la commissione (8) rilevò che il malcontento locale avrebbe potuto essere compensato da provvedimenti concreti, che vennero trasfusi in alcuni progetti di legge – poi effettivamente approvati dal Parlamento – e diretti a prevedere l'esenzione dall'imposta fondiaria per le nuove abitazioni di operai, nuovi collegamenti marittimi tra la Sicilia e Napoli, risorse per nuove opere stradali e stanziamenti da utilizzare come sussidi all'occupazione.

2.2. – *La Consulta regionale e l'approvazione dello Statuto*

Uno degli snodi più significativi della particolare condizione della Regione Sicilia nel contesto delle istituzioni nazionali è tuttavia rappresentato da un provvedimento legislativo successivo di quasi un secolo a tali eventi. Si tratta del d.l. 28 marzo 1944, n. 91, con il quale si istituisce, per la Sicilia, un Alto Commissario, coadiuvato da una Giunta Consultiva composta da nove membri nominati dal Capo del Governo (9).

L'Alto Commissario ha la facoltà di formulare proposte al Consiglio dei Ministri sottoponendo le deliberazioni della Giunta circa i provvedimenti da adottarsi nell'isola.

Con il successivo d.l. 28 novembre 1944, n. 416, la Giunta diviene Consulta regionale (10), e, oltre a svolgere funzioni di assistenza e consulenza per l'Alto Commissario, ha il compito di formulare proposte relative all'ordinamento regionale. È proprio la Consulta a deliberare, il 15 maggio 1945, la costituzione di una commissione per la predisposizione di un piano per l'istituzione dell'autonomia regionale.

La commissione procede anzitutto all'individuazione dei principi generali, successivamente riversati nel progetto di Statuto, ove la Regione viene descritta come dotata di «autonomia entro l'unità politica dello Stato» e rispettosa dei principi democratici che ispirano la vita della Nazione. I lavori della commissione risultano influenzati dal pensiero dell'Ambrosini, autorevole studioso del regionalismo – che poi sarà componente dell'Assemblea Costituente – il quale, partecipando ad alcune riunioni della commissione, indica due criteri irrinunciabili per la stesura dello Statuto: l'indicazione espressa delle materie per le quali la regione richiede autonomia nonché la necessità di *determinare*

(8) V. anche G. Giarrizzo, *La Sicilia moderna dal Vespro al nostro tempo*, Firenze, 2004, 104.

(9) Cfr. A. Piraino - O. Spataro, *La specialità della Regione Siciliana a dieci anni dalla riforma del Titolo V*, in *Le Regioni*, 2011, 907; G. Lauricella, *Alle origini dello Statuto Siciliano. L'idea di regione nel pensiero di Gaspare Ambrosini*, in *Diritto e società*, 1988, 270.

(10) Sull'attività della Consulta v. G. Giarrizzo, *Sicilia politica 1943-1945: la genesi dello statuto regionale*, in *Archivio storico della Sicilia orientale*, 1970, 2.

la potenzialità finanziaria dell'Isola in rapporto ai bisogni da soddisfare e la sfera di competenza tributaria della Regione.

Il 23 dicembre 1945 la Consulta regionale vara la versione definitiva del progetto di statuto – la cui stesura è affidata al Salemi – ed esso è approvato, senza modifiche, dal Governo centrale con il d.l. 15 maggio 1946, n. 455.

V'è chi ritiene (11) che lo statuto sia il frutto di una sintesi tra la volontà statale – che attribuisce ad esso forza giuridica – e le esigenze espresse dal popolo (12) siciliano per il tramite della Consulta regionale, sintesi che avrebbe generato un ordinamento permanente, nella misura in cui lo Statuto non è soggetto a scadenza.

Altri Autori (13) sostengono, con pragmatismo, che l'emanazione dello statuto sia stata richiesta dalla necessità di contrastare le tendenze separatiste già manifestatesi qualche anno dopo l'Unità d'Italia, e trovare una soluzione ancora una volta «compensativa» agli effetti negativi dell'unificazione, prodotti dalla posizione periferica (14) della Sicilia rispetto al Governo centrale. In altre regioni, viceversa, l'emanazione degli statuti era dipesa da altri fattori, come il bilinguismo, che aveva portato all'autonomia della Valle d'Aosta – in allora definita «circoscrizione» – e del Trentino, il cui statuto, peraltro, è scaturito da un vero e proprio accordo per la tutela della minoranza di lingua tedesca (15).

2.3. – I lavori dell'Assemblea Costituente

L'Assemblea Costituente rappresenta il banco di prova dello Statuto siciliano come degli altri statuti speciali, le cui istanze dovranno

(11) Cfr. G. Lauricella, *Alle origini dello Statuto Siciliano*, cit., 272.

(12) È stato osservato che il tema delle rivendicazioni «popolari» troverà un momento di compromesso nell'art. 1 della Costituzione repubblicana, il quale attribuirà per l'appunto al popolo la sovranità. Il popolo cui fa riferimento la norma, però, è il popolo italiano, e non più il popolo della singola regione. Sul tema, v. le interessanti considerazioni di B. Di Giacomo Russo, *Autonomia statutaria regionale e unità nazionale*, in *Quaderni regionali*, 2011, 882. Sulla differenza tra «popolo» e «popolazione» nella Carta Costituzionale, v. R. Romboli, voce *Popolo*, in *Enc. giur.*, Roma, 1990, XXIII, 5.

(13) Cfr. L. Paladin, *Diritto regionale*, Padova, 1985, 8.

(14) Lo ricorda anche V. Onida, *Ragioni e speranze nell'attuazione del regionalismo italiano*, in *Quaderni regionali*, 2011, 957, che osserva come «la Sicilia e la Sardegna, regioni periferiche, rivendicavano di essere state un po' dimenticate dallo Stato unitario, (...) manifestavano anche spinte di un autonomismo confinante con l'indipendentismo. (...) La nascita di queste Regioni, divenute "Regioni speciali", è avvenuta su basi particolari».

(15) Si tratta dell'accordo di Parigi del 5 settembre 1946 sottoscritto da De Gasperi e Gruber. V. G. Postal, *Il concorso delle autonomie speciali agli obiettivi di finanza pubblica: il Trentino Sud-Tirol*, in *Le Regioni*, 941. Per quanto concerne il Friuli, viceversa, il tema della specialità si affronterà dopo l'annessione di Trieste, e sfocerà nello Statuto di cui alla l. cost. 31 gennaio 1963, n. 1.

confrontarsi con il più generale dibattito sul regionalismo italiano (16). La prima impressione che si trae dalla lettura dei lavori dell'Assemblea è che la Costituente, approcciando il tema del regionalismo, fosse conscia della frammentarietà della situazione di fatto.

Zuccarini, aprendo i lavori, segnala che *quando si vuole affrontare il tema della regione ci si trova di fronte ad alcune esigenze e richieste di determinate regioni d'Italia. Esse non sono tutte uguali (...). Queste esigenze sono state in parte soddisfatte con statuti e concessioni provvisorie, che magari saranno soggette a modifiche, ma che, essendo state date, non possono essere più tolte. Quindi, nell'affrontare questo problema, si deve tener conto dello stato di fatto. C'è uno statuto per la Sicilia, più o meno approvabile (...) ci sono un po' dappertutto esigenze e richieste precise.*

Le rivendicazioni regionali sono indicate come *giuste* poiché costituiscono una sorta di compensazione a fronte dell'adesione, allo Stato unitario, delle regioni interessate (17), la cui autonomia, proprio sull'esempio siciliano, deve considerarsi irrevocabile (18). E tale autonomia deve essere anche di largo respiro, poiché è necessario che per tali regioni *la potestà legislativa sia diretta e larghissima* (19) onde essere adeguata alle *loro esigenze di carattere storico, economico, sociale e politico* (20).

È significativo, peraltro, che tra le ragioni dirette a riconoscere la particolare situazione siciliana, ed in questo affiancarla alla Sardegna, rientra il tema dell'insularità. Anzi, proprio a tal proposito, va rilevato che in luogo di una elencazione delle regioni a statuto speciale, taluno aveva suggerito che l'articolo della Costituzione contenesse un riferimento astratto alle *regioni insulari e a quelle confinarie e mistilinee* (21) che consentisse di ricomprendere, in una formulazione unitaria, le ragioni di detta specialità.

(16) Si tenga presente che il termine «regione», così come inteso dalla Costituzione del 1948, in precedenza non possedeva una propria rilevanza istituzionale. Questo profilo ha inciso anche ai fini della determinazione del relativo territorio, dal momento che esso coincide, in definitiva, con quello delle «regioni storiche», cui corrispondono in gran parte le attuali circoscrizioni regionali alle quali, nell'ottocento, a loro volta, corrispondevano i «compartimenti statistici», determinati per agevolare la raccolta dei dati economici e demografici del Regno d'Italia.

(17) Intervento on.le Grieco, 29 luglio 1946.

(18) Non tutte le voci sono favorevoli. Lo stesso Einaudi ritiene che non vi debba essere un'accettazione a priori dei principi consacrati negli statuti della Valle d'Aosta e della Sicilia. Altri (v. intervento on.le Finocchiaro Aprile, 30 luglio 1946) considerano strumentale l'approvazione dello Statuto siciliano, essendo stato «emanato alla vigilia della riunione dell'Assemblea costituente alla quale è così tolto, in certo senso, il diritto di legiferare su questa materia». Il Presidente della Seconda sottocommissione evidenzia tuttavia che la commissione è investita del «problema nazionale» di cui la Sicilia costituisce una parte.

(19) V. Intervento on.le Bordon, 30 luglio 1946.

(20) V. intervento on.le Castiglia, 1 agosto 1946.

(21) V. intervento on.le Dominedò, 1° febbraio 1947.

La scelta di mantenere l'elenco delle regioni non ha impedito di prendere atto che anche il fattore insulare rilevasse ai fini dell'autonomia siciliana (22), imponendola anche in ragion del fatto che tale condizione di separatezza territoriale avesse favorito, come in Sardegna, i movimenti indipendentisti (23).

È sul punto della fonte normativa dalla quale debba farsi derivare l'adozione degli statuti speciali che l'Assemblea registra alcuni autorevoli dissensi.

Einaudi (24), ad esempio, si dice *persuaso che della necessità che questi statuti provengano direttamente da leggi che siano votate dal Parlamento (mentre) la formulazione data ai due statuti per la Sicilia e per la Val d'Aosta, sta a significare che è distrutta l'unità italiana, che cioè quelle Regioni hanno manifestato chiaramente il desiderio di non pagare più un'imposta allo Stato, pur desiderando riceverne tutti gli aiuti.*

Ambrosini rispondendo ad Einaudi, afferma che difendendo questo Statuto (quello siciliano) non s'intende incrinare l'unità dello Stato, poiché chi lo sostiene è unitario per lo meno e alla stessa stregua di chiunque altro. Altri ancora (25) sottolineano che qualora si riconoscesse valore costituzionale alle leggi di adozione degli Statuti, vi sarebbe il rischio di far sì che le regioni interessate non siano più legate allo Stato da un vincolo costituzionale, ma contrattuale. Questa impressione, peraltro, permane ancor oggi nelle opinioni della dottrina più autorevole (26), secondo la quale, all'interno della Costituzione sono ravvisabili i tratti essenziali di un *patto di cittadinanza tra il popolo e la Repubblica* che si avvarrebbe degli enti intermedi, *in primis* le Regioni.

Lo spirito di Ambrosini, relatore della seconda sottocommissione, era proprio questo: non si trattava di depotenziare lo Stato, ma al contrario di fare in modo che esso, proprio attraverso le regioni, si rafforzasse, dal momento che l'ente intermedio sarebbe stato in grado di raccogliere quelle energie che altrimenti sarebbero state disperse (27).

(22) V. intervento on.le Togliatti, 11 marzo 1947.

(23) V. intervento on.le Grieco, 7 giugno 1947.

(24) V. intervento on.le Einaudi, 31 gennaio 1947.

(25) V. intervento on.le Tosato, 31 gennaio 1947.

(26) V. E. Balboni, *Autonomie, regionalismo, federalismo: verso un nuovo patto di cittadinanza*, in *Quaderni regionali*, 2011, 936.

(27) Afferma infatti Ambrosini: «Abbiamo configurato ed elaborato un progetto di riforma che, potenziando la Regione, secondo il nostro intendimento, deve servire a potenziare la Nazione in genere; deve servire a far confluire tutte queste energie, che spesso sono abbandonate e latenti verso la risoluzione dei singoli problemi locali; perché dalla risoluzione di questi problemi verrà la soluzione del problema nazionale, e verrà la resurrezione e il progresso del Paese». V., sul punto, anche il commento di M. Ruotolo, *Il riparto delle competenze legislative tra Stato e regioni, a dieci anni dalla riforma costituzionale*, in *Diritto e società*, 2011, 113.

Anche Sturzo era convinto che l'autonomia non avrebbe intaccato l'unità dello Stato, ed anzi era persuaso che i siciliani, se fossero stati posti nella condizione di doversi autodeterminare, avrebbero fatto leva sul proprio senso di responsabilità (28).

In ultima analisi, emerge che il dibattito sulla specialità regionale ha rappresentato uno dei presupposti per il regionalismo italiano in quanto tale: se invero non fosse stato necessario, dal punto di vista di taluni territori, far riconoscere la legittimità delle proprie istanze e degli statuti esistenti, probabilmente non si sarebbe posto il problema di creare l'ente «Regione» (29), come dimostrano i lavori della costituente relativi all'art. 114 Cost.

2.4. – *Statuto e Costituzione: profili di integrazione*

Alla luce delle posizioni espresse dai costituenti, occorre soffermarsi sui profili riguardanti l'integrazione tra lo Statuto regionale e la Costituzione italiana.

La preesistenza del primo rispetto alla seconda ha posto fin da principio un problema di compatibilità tra le due fonti, questione che l'art. 116 Cost. ha ritenuto di risolvere in modo prudente, riconoscendo da un lato la necessaria preminenza alla Costituzione ma dall'altro lato recependo gli Statuti stessi con leggi costituzionali (30), dunque con leggi dotate di particolare forza e sovraordinate rispetto a quelle ordinarie. Questa soluzione pare esser stata l'unica davvero praticabile: lo Statuto regionale era giovanissimo, tale per cui da esso non era sca-

(28) Egli afferma (v. L. Sturzo, *La Regione nella nazione*, Milano, 1949, 322): «Io sono unitario, ma federalista impenitente. Lasciate che noi del meridione possiamo amministrarci da noi, da noi designare il nostro indirizzo finanziario, distribuire i nostri tributi, assumere la responsabilità delle nostre opere, trovare l'iniziativa dei rimedi ai nostri mali; non siamo pupilli, non abbiamo bisogno della tutela interessata del Nord; e uniti nell'affetto dei fratelli e nell'unità del regime, non nell'uniformità dell'amministrazione, seguiremo ognuno la nostra via economica, amministrativa e morale nell'esplicazione della nostra vita».

(29) La Regione non è un ente che si contrappone allo Stato, non è un ente «intermedio», poiché essa è lo Stato stesso. Come ricorda V. Onida, *Ragioni e speranze nell'attuazione del regionalismo italiano*, cit., 960, «in Valle d'Aosta, che è la più piccola Regione d'Italia, il Presidente della Regione è anche il Prefetto. (È l'unica Regione, come è noto, dove questo si realizza). Questo esprimeva l'idea che la Regione è lo Stato, è lo Stato in periferia, è lo Stato rispetto a quella particolare area del territorio, ma è lo Stato, quindi portatore anche di tutte le istanze e di tutte le preoccupazioni tipiche dello Stato. Quindi la Regione come mattone costruttivo di uno Stato nuovo. Questo è il disegno originario del nostro regionalismo».

(30) Approvato con il d.lgs. 15 maggio 1946, n. 445 e convertito nella legge costituzionale 26 febbraio 1948, n. 2. Sulla portata normativa in rapporto alle fonti del diritto v. S. Pajno - G. Verde, *Gli Statuti – leggi costituzionali delle Regioni Speciali*, in P. Caretti (a cura di), *Osservatorio sulle fonti*, Torino, 2005, 299.

turito un sistema autonomistico – inteso in senso complessivo, non solo tributario – che avesse avuto modo di consolidarsi e che dunque potesse avanzare qualche pretesa ulteriore rispetto ad un mero riconoscimento.

Da questo punto di vista, pur senza arrivare a sostenere la sostanziale contestualità tra Statuto regionale e Costituzione, va però rilevato che entrambe tali fonti, in quel momento, più che misurarsi reciprocamente, si trovavano a doversi confrontare con l'ordinamento precedente, rispetto al quale erano parimenti portatrici di significative innovazioni.

Tra queste, il sistema regionalista costituiva un elemento di particolare rilevanza. Come abbiamo visto, dagli atti dell'Assemblea Costituente emerge che se le regioni a statuto speciale non avessero posto, fin da principio ed ancor prima dell'avvio dei lavori della Costituente, la «questione regionale», quest'ultima, con buona probabilità, non sarebbe stata affrontata in tale sede.

Senonché, al di là della rivendicazione della paternità del regionalismo e lungi dall'esprimere un giudizio su come la Costituente abbia affrontato il nodo degli statuti esistenti, va ricordata l'opinione espressa, a tal riguardo, dalla Corte costituzionale. Quest'ultima (31) ha ritenuto che l'art. 36 dello statuto siciliano *lasci trasparire una originaria concezione dell'ordinamento finanziario ispirata ad una netta separazione fra finanza statale e finanza regionale, nel senso che l'ordinamento finanziario della Regione si basa «sull'esercizio di una potestà impositiva del tutto autonoma della Regione, in spazi lasciati liberi dalla legislazione tributaria dello Stato, essendo tuttavia noto che – come sottolineato dalla stessa giurisprudenza costituzionale – le norme di attuazione dello statuto hanno costruito un diverso modello dell'ordinamento finanziario siciliano, in quanto, allontanandosi dal disegno originariamente sotteso alla formula testuale dell'art. 36 dello statuto» (sent. n. 138 del 1999), prevedono l'attribuzione alla Regione del gettito della maggior parte dei tributi erariali, riscosso nel territorio regionale, [...], fermo restando che [...] si applicano nella Regione le disposizioni delle leggi tributarie dello Stato (art. 6 del d.p.r. n. 1074 del 1965).*

Questo convincimento della Corte, valendo quale assoluzione del legislatore Costituente, attribuisce alla successiva attuazione dello statuto la piena responsabilità circa l'attuale stato di cose. Va tuttavia considerato che l'originaria prospettiva di attribuire alla regione una potestà impositiva autonoma negli spazi lasciati *liberi dalla legislazio-*

(31) V. Corte cost., 25 marzo 2010, n. 116, ove ampi richiami alla sentenze n. 138 del 1999 e 306 del 2004. Per un commento alla pronuncia v. il contributo di A.E. La Scala, *L'autonomia tributaria e finanziaria della Regione Siciliana ai tempi del c.d. federalismo fiscale*, retro, 2011, I, 729. La sentenza è commentata anche da S. Cameli, *Questioni – problematiche – in tema di riparto del gettito fiscale tra lo Stato e la Regione Sicilia*, in Riv. dir. trib., 2011, II, 27.

ne statale avrebbe presupposto – ragionevolmente – una capacità discrezionale del legislatore nazionale, affinché tali spazi fossero realmente salvaguardati (32). L'approccio invasivo, viceversa, se da un lato ha snaturato le prerogative statutarie, non ha di contro nemmeno trovato compensazione nell'efficiente esercizio accentrato di funzioni da parte dello Stato. Tali funzioni, invero, ove finanziate da tributi «propri», avrebbero potuto essere delegate alle regioni, soluzione di fatto implementata solo sul finire degli anni novanta con l'introduzione dell'irap destinata al finanziamento della sanità (33).

2.5. – *La dimensione Europea*

Gli elementi che abbiamo visto esser stati valutati in seno alla Costituente come in grado di giustificare il riconoscimento della specialità in favore della Sicilia, ed in particolare la sua insularità e le condizioni economico-sociali, sono fattori che permangono, evidentemente, ancora oggi, e che si prestano ad essere riaffermati.

In particolare, non v'è dubbio che a questi possano aggiungersene altri, sui quali al momento della Costituente non si è riflettuto poiché il legislatore, all'epoca, si muoveva in una prospettiva esclusivamente «nazionale». Oggi, viceversa, è la dimensione europea a dover fornire le direttrici del rinnovato interesse per l'autonomia, che si presta ad esser valorizzata anche nella prospettiva mediterranea, su cui l'Europa ha avuto modo di concentrarsi negli ultimi anni.

Dalla conferenza di Barcellona del 1995 (34) con cui è stata avviata la strategia europea per la regione mediterranea (Partenariato Euro - Mediterraneo) è scaturita invero una dichiarazione giuridicamente non vincolante, che predispone un sistema multilaterale fondato su una rete di accordi d'associazione con i Paesi terzi mediterranei (35).

(32) In tema v. Corte cost., 26 gennaio 1957, n. 9, ove risulta fissato il principio di unità dell'ordinamento tributario nazionale. Secondo la Corte, tutte le Regioni a statuto speciale, a livello legislativo, hanno introdotto imposte di secondo piano, rispetto al sistema dei tributi erariali, pur essendo dotate di un potere legislativo di tipo concorrente e non meramente attuativo di leggi statali in vigore.

(33) V. P. Boria, *Le scelte di federalismo fiscale realizzate con il d. lvo 446 del 15 dicembre 1997*, in M. Miccinesi (a cura di), *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Padova, 1999, 864.

(34) Per una ricostruzione del cammino sin qui svoltosi si veda A. Pitrone, *I dieci anni del partenariato euromediterraneo e la nuova politica europea di vicinato*, in *Riv. coo. giur. int.*, 2007, 99; R. Chiti, *Il partenariato Euromediterraneo*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2005, 99. Si v. altresì l'interessante documento del CNEL, *Il partenariato Euro-Mediterraneo*, del 28 febbraio 2002, in www.portalecnel.it del portale del AreaTematica.

(35) I Paesi interessati sono: Repubblica Tunisina, Regno del Marocco, Stato d'Israele, Regno hashemita di Giordania, Repubblica araba d'Egitto, Repubblica Al-

Si tratta di accordi bilaterali stipulati tra ogni singolo paese terzo e l'Unione Europea, aventi struttura e obiettivi comuni diretti a istituire: *i*) un partenariato politico e di sicurezza, diretto a concordare una politica per garantire la stabilità della regione; *ii*) un partenariato economico e finanziario, per favorire lo sviluppo economico anche mediante ulteriori e successivi accordi bilaterali; *iii*) un partenariato sociale, culturale e umano.

La modalità di stipulazione bilaterale di tali accordi costituisce però un freno alla costruzione di relazioni paritarie tra i Paesi dell'area euro-mediterranea dal momento che tra un paese terzo e l'altro continuano a sussistere barriere agli scambi che inibiscono gli investimenti all'estero, mantenendo il privilegio del canale europeo.

La necessità di un partenariato economico e finanziario nasce dalla volontà di creare una zona di prosperità condivisa nel Mediterraneo, che poggi sullo sviluppo socioeconomico sostenibile ed equilibrato, sull'instaurazione di una zona di libero scambio e sulla cooperazione nei settori pertinenti, per migliorare le condizioni di vita delle popolazioni, aumentare l'occupazione e promuovere l'integrazione regionale.

Le parti hanno previsto la graduale realizzazione di questa zona che coprirà la maggior parte degli scambi, nel rispetto degli obblighi risultanti dell'organizzazione mondiale per il commercio (OMC), eliminando dazi e tasse per quasi tutti i prodotti industriali provenienti sia da paesi europei che da quelli terzi mediterranei, salvo i prodotti agricoli e gli scambi in materia di servizi che verranno progressivamente liberalizzati (36).

All'interno degli accordi euro-mediterranei di associazione (37), in coerenza con il trattato istitutivo dell'Unione Europea, è previsto un divieto di aiuti di Stato alle imprese localizzate nel perimetro geografico di riferimento.

Risulta evidente che la Sicilia, per la prossimità geografica con ta-

gerina democratica e popolare, Repubblica Libanese, Cipro, Malta, Siria e Turchia.

(36) Per facilitare la realizzazione di questa zona sono stati definiti quattro settori prioritari: *i*) adozione di misure adeguate in materia di norme d'origine, di certificazione, di tutela dei diritti di proprietà intellettuale, industriale e di concorrenza; *ii*) il proseguimento e lo sviluppo di politiche fondate sui principi dell'economia di mercato e dell'integrazione delle loro economie, tenendo conto dei rispettivi bisogni e livelli di sviluppo; *iii*) l'adattamento e l'ammodernamento delle strutture economiche e sociali, accordando priorità alla promozione e allo sviluppo del settore privato, al miglioramento del settore produttivo e alla creazione di un opportuno quadro istituzionale e regolamentare per un'economia di mercato; *iv*) la promozione di meccanismi volti a sviluppare i trasferimenti di tecnologia.

(37) Si tratta degli accordi con la Repubblica Tunisina (98/238/CE), con il Regno del Marocco (2000/204/CE), con lo Stato di Israele (2000/384/CE), con il Regno hashemita di Giordania (2000/357/CE), con la Repubblica Araba d'Egitto (2004/635/CE), con la Repubblica Algerina democratica e popolare (2005/690/CE) e con la Repubblica Libanese (2006/356/CE).

li Paesi, dovrebbe rappresentare l'avanposto ideale per l'interlocuzione con tali Stati-*partners*, costituendo la porta mediterranea dell'Europa.

È su queste basi che la Regione potrebbe ritrovare un nuovo ruolo nel mutato contesto. Sotto questo profilo, occorre peraltro ricordare quanto previsto dall'art. 117 Cost. con riguardo al ruolo delle regioni e della loro legislazione con riferimento ai rapporti con altri Stati e con la stessa Unione Europea.

A tal proposito, la norma costituzionale, oltre a prevedere che sono materie di legislazione concorrente il commercio con l'estero nonché i rapporti internazionali e con l'Unione europea delle Regioni, dispone che *le regioni (...) nelle materie di loro competenza provvedono all'esecuzione e all'attuazione degli accordi internazionali e degli atti dell'Unione Europea nel rispetto delle norme di procedura stabilite con legge dello Stato.*

Ed ancora, si riconosce che la Regione, sempre nelle materie di sua competenza, *può concludere accordi con Stati ed intese con enti territoriali interni ad altro Stato.*

3. – *Le norme tributarie contenute nello Statuto e nelle norme di attuazione*

Svolte le necessarie premesse sugli aspetti relativi all'integrazione tra le fonti, occorre ora soffermarsi sulle disposizioni espressamente dedicate alla potestà regionale in materia tributaria, espressione con la quale designeremo le prerogative regionali in materia fiscale (38), attinenti sia il diritto di istituire tributi propri, sia di trattenere il gettito di tributi erariali.

Come è noto, tali prerogative sono disciplinate dagli artt. 36, 37 e 38 dello Statuto, nonché dalle norme di attuazione, emanate, con ritardo (39), con il d.p.r. 26 luglio 1965, n. 1074.

L'art. 36 dello Statuto regionale, in generale, prevede che al fabbi-

(38) La dottrina che si è occupata della fiscalità siciliana è oggettivamente molto vasta. Le pubblicazioni più recenti sono quelle, contenute entrambe nei citati atti preparatori del Convegno «Regionalismo fiscale tra autonomie locali e diritto dell'Unione Europea», di S. La Rosa, *Il riparto delle competenze tributarie nell'esperienza dell'autonomia regionale siciliana*, 185 e di A.E. La Scala, *L'autonomia statutaria della Regione Siciliana in materia finanziaria e tributaria*, 209. Dello stesso S. La Rosa, *I rapporti finanziari tra Stato e Regione Siciliana*, in *Le Regioni*, 1978, 272, nonché *Potestà ed attività tributaria della Regione siciliana, retro*, 1969, I, 3. Tra le monografie anteriori alle norme di attuazione, doveroso è il rinvio a G. Zingali, *Diritto tributario della Regione Siciliana*, Milano, 1953.

(39) È stato osservato che le norme di attuazione sono state adottate con ritardo in ragione della volontà di consentire, anche alla Sicilia, di fruire di attribuzioni già concesse, dalla legislazione statale, alle regioni a statuto ordinario. V., in tal senso, A. Piraino - O. Spataro, *La specialità della Regione Siciliana*, cit., 912.

sogno finanziario della regione si faccia fronte mediante *tributi istituiti dalla medesima*, con riserva per lo Stato delle sole *imposte di produzione e le entrate dei tabacchi e del lotto*. Tale disposizione sancisce dunque il potere della Regione di deliberare tributi propri, con legge regionale, disciplinando tutti gli elementi fondamentali e non del prelievo, nel rispetto dei principi del sistema tributario italiano (v. art. 6 dello Statuto). Si tratta dei c.d. tributi propri (40), cui si riferisce, per le Regioni a Statuto ordinario, l'art. 119, 2° comma, secondo capoverso della Costituzione (*stabiliscono... tributi ed entrate propri*) (41).

Il successivo art. 37 riserva alla Regione il gettito del tributo sui redditi gravante sulle imprese industriali e commerciali *che hanno la sede centrale fuori dal territorio della Regione, ma che in essa hanno stabilimenti ed impianti, per la quota relativa a detti stabilimenti ed impianti*, norma, quest'ultima, che a nostro avviso conferma *in toto* l'approccio sostanziale riferito al *momento* e al *luogo* del realizzo del presupposto d'imposta, a svantaggio del criterio amministrativo e procedurale proprio della riscossione.

La lettura di queste disposizioni deve necessariamente avvenire alla luce delle norme di attuazione, anche per sconfessare quella lettura per la quale vi sarebbe un contrasto tra di esse; va da sé che ove davvero vi fosse incoerenza tra statuto e norme attuative, il conflitto andrebbe comunque risolto in favore del primo, fonte evidentemente sovraordinata.

Come è noto, tra le norme di attuazione dello Statuto, occorre soffermarsi, in particolare, sugli artt. 1-7 d.p.r. 16 luglio 1965, n. 1074.

L'art. 1 dispone, tra l'altro, che la Regione Sicilia provvede al suo fabbisogno finanziario mediante le entrate tributarie ad essa spettanti.

L'art. 2 prevede che alla regione spettino, oltre alle entrate tributarie da essa direttamente deliberate, 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. Sono escluse dalla spettanza regionale le entrate derivanti da imposte di produzione, dal monopolio dei tabacchi, dal lotto e dalle lotterie a carattere nazionale.

(40) I tributi propri sono solo quelli istituiti dalle regioni con propria legge, nel rispetto dei principi del coordinamento con il sistema tributario statale. Cfr. Corte cost., sentenze nn. 296 e 397 del 2003 e n. 37 del 2004.

(41) V. M. Basilavecchia - L. Del Federico - F. Osculati, *Il finanziamento delle Regioni a statuto ordinario mediante tributi propri e partecipazioni: basi teoriche ed evidenza empirica nella difficile attuazione dell'art. 119 della Costituzione*, in *Le istituzioni del federalismo*, 2006, 669. Anteriormente alla riforma del titolo V della Costituzione approvata nel 2001, era proprio l'art. 36, ed il riferimento ai tributi propri in esso contenuto, a sostanziare più marcatamente la differenza tra Regioni a Statuto ordinario e Regione Sicilia.

L'art. 3 precisa che le entrate spettanti alla regione comprendono anche quelle accessorie, costituite dagli interessi di mora e dalle soprattasse, nonché quelle derivanti dall'applicazione di sanzioni pecuniarie amministrative e penali.

L'art. 4 stabilisce che nelle entrate spettanti alla regione sono comprese anche quelle che, sebbene relative a fattispecie tributarie maturate nell'ambito regionale, affluiscono, per esigenze amministrative, ad Uffici finanziari situati fuori del territorio della Regione.

L'art. 5 riguarda la materia doganale prevedendo che una parte del relativo gettito sia di spettanza regionale.

L'art. 6 stabilisce che salvo quanto la regione disponga nell'esercizio e nei limiti della potestà legislativa ad essa spettante, le disposizioni delle leggi tributarie dello Stato hanno vigore e si applicano anche nel territorio della Regione. Nei limiti dei principi del sistema tributario dello Stato la Regione può istituire nuovi tributi in corrispondenza alle particolari esigenze della comunità regionale.

L'art. 7, oltre a prevedere le modalità dell'accertamento e della ripartizione della quota di tributi relativi agli stabilimenti, dispone, al 2° comma, che spettino alla Regione i tributi sui redditi di lavoro dei dipendenti delle imprese industriali e commerciali che sono addetti agli stabilimenti situati nel suo territorio (42).

Il quadro così delineato descrive un sistema improntato ad un principio di territorialità di matrice marcatamente federalista, in base al quale il gettito dei tributi che incidono economicamente sulla ricchezza prodotta dai siciliani e dai soggetti che operano in ambito regionale è destinato a finanziare tale ente intermedio.

Questo sistema, peraltro, appare fondato su un rapporto territorio-tributo sufficientemente equilibrato, sottraendosi ai rilievi mossi dalla dottrina più autorevole (43) con riguardo a possibili declinazioni esasperate di federalismo fiscale. Essa ha infatti stigmatizzato quelle ricostruzioni per le quali l'attuazione del federalismo richiederebbe l'attribuzione alle regioni della titolarità dei tributi generali, ora erariali, salvo ribaltarne parzialmente il gettito allo Stato stesso per consentirgli di finanziare le proprie funzioni. Se si ragionasse in questi termini, si metterebbe in crisi, ad avviso di tale dottrina, il principio dell'unitarietà della finanza pubblica, violando la competenza statale esclusiva in materia di tributi erariali.

Come è noto, il principio di territorialità (44) in senso oggettivo

(42) L'art. 7, delle citate norme di attuazione, negli ultimi due commi, prevede in modo simmetrico che le quote di reddito prodotte da imprese la cui sede centrale si trovi nel territorio della Regione ma che si riferiscono a stabilimenti situati al di fuori di esso, vengano determinate sulla base degli stessi principi sanciti nel 1° comma e che le relative imposte vengano riscalate dallo Stato.

(43) F. Gallo, *I capisaldi del federalismo fiscale, retro*, 2009, I, 222.

(44) Si veda, sull'argomento, G. Frasoni, *La territorialità nel diritto tributario*, Milano, 2004 e più recentemente R. Baggio, *Principi di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009.

valorizza, ai fini della tassazione del reddito, la localizzazione della fonte. Su tale principio poggiano i criteri di collegamento previsti dall'art. 23 del t.u.i.r. sulla tassazione dei redditi prodotti dai non residenti, nonché i criteri di riparto dell'esercizio della potestà impositiva tra Stato della residenza e Stato della fonte sanciti dal Modello OCSE delle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni.

Orbene, non sembra che le aspirazioni della Regione Sicilia necessitino, oggettivamente, di costruzioni fondate su deroghe o interpretazioni distorte dei principi vigenti.

Ciò nondimeno, poiché tuttora la finanza regionale siciliana deve essere coordinata con quella risultante dall'implementazione del federalismo fiscale su scala nazionale, è indubbio che occorrerà approfittare di tale occasione per procedere ad una riformulazione delle disposizioni di attuazione dello Statuto – anche traendo spunto, come vedremo, dalle esperienze di altre regioni a statuto speciale – onde individuare più chiaramente i criteri per la devoluzione del gettito territoriale e favorire, per quanto possibile, il (pur parziale) superamento di quell'approccio solidaristico che affonda anch'esso le proprie radici nello Statuto (v. contributo di *solidarietà nazionale*, art. 38 (45)).

Orbene, se per i tributi propri in senso stretto la Regione è soggetto attivo del rapporto giuridico d'imposta, per i prelievi *ceduti* essa riveste la qualifica di destinatario del gettito. Sotto questo profilo, analizzando le norme statutarie e di attuazione ad oggi vigenti nei rapporti Stato-Regione, si deduce una netta preminenza dei criteri fondati sulla fase della realizzazione del presupposto d'imposta rispetto a quelli relativi alla fase applicativa della riscossione dei tributi erariali il cui gettito è attribuito alla Regione. Ciò emerge con maggiore chiarezza dal combinato disposto degli artt. 2 e 4 delle norme di attuazione che costituiscono l'oggetto del contendere in tutti i casi di conflitti di attribuzione tra Regione e Stato Italiano, dal momento che lo stesso riferimento ai «tributi statali riscossi» contenuto nella prima di esse, è «integrato» – o diremmo «esteso» – alle entrate relative alle *fattispecie tributarie maturate nell'ambito regionale* (che) *affluiscono, per esigenze amministrative, ad Uffici finanziari situati fuori dal territorio della regione*.

La disposizione è indicativa del principio generale per il quale in tutti i casi in cui il luogo del realizzo del presupposto d'imposta sia il territorio regionale, il corrispondente gettito deve essere attribuito alla regione, anche qualora la riscossione si svolga altrove per mere esigenze di gestione amministrativa del prelievo. Nel riferirsi alle entrate erariali rimosse, l'art. 2 presuppone che i tributi il cui presupposto

(45) Esso rappresenta lo strumento diretto a bilanciare il minore ammontare dei redditi di lavoro nella Regione in confronto alla media nazionale. L'art. 38, in particolare, prevede che *lo Stato verserà annualmente alla Regione, a titolo di solidarietà nazionale, una somma da impiegarsi, in base ad un piano economico, nella esecuzione di lavori pubblici*.

matura in ambito regionale vengano anche *ivi* riscossi. In questo quadro, nel quale l'oggetto della riscossione sono tributi erariali, la previsione di cui all'art. 4 ha natura integrativa, ed in particolare confermativa della spettanza regionale dei tributi riscossi altrove quantunque in relazione a ricchezze generate (maturate) in ambito regionale, a motivo della residenza fiscale del soggetto titolare della capacità contributiva o della collocazione territoriale del fatto imponibile.

Non va peraltro trascurato che le norme di attuazione dello Statuto sono state concepite anteriormente alla riforma tributaria degli anni settanta, e dunque in relazione ad un ordinamento tributario fondato su un diverso sistema di imposizione della ricchezza. Successivamente, quando a seguito dell'attuazione della legge delega 9 ottobre 1971, n. 825, il nostro ordinamento ha scelto di attuare il passaggio alla tassazione personale (46), ciò ha determinato un sostanziale mutamento delle forme di prelievo esistenti attraverso la soppressione di molti dei tributi devoluti alla Sicilia in virtù della normativa di attuazione dello Statuto e la loro sostituzione con nuovi strumenti di attuazione del prelievo, come il sostituto d'imposta, ponendo evidenti problemi di «compatibilità» con le previsioni statutarie e con particolare riguardo ai tributi afferenti a redditi prodotti nel territorio regionale ma accertati e riscossi altrove (47). Sotto questo profilo, si è dato adito ad interpretazioni per le quali la Sicilia non avrebbe potuto aspirare al gettito relativo a quelle fattispecie nelle quali il soggetto obbligato all'adempimento avesse la propria sede all'esterno del perimetro regionale.

Nel prosieguo vedremo come tale interpretazione sia stata fatta propria, da ultimo, dalla Corte costituzionale, sconfessando un precedente orientamento di segno diverso che pure era stato espresso dalla Corte stessa.

Sotto il profilo economico, è stato sostenuto che il dato dei tributi pagati non coincide con il sacrificio fiscale sopportato dai contribuenti siciliani (48).

Già negli anni settanta, dunque, avrebbe dovuto esser posto il problema della emanazione di nuove disposizioni di attuazione dello Statuto regionale, affinché quest'ultimo potesse essere coordinato con il sistema risultante dalla più generale riforma del sistema fiscale italiano. In difetto di nuove disposizioni, il coordinamento è avvenuto per via interpretativa, dando adito a soluzioni contrastanti e alimentando i conflitti di attribuzione tra Stato e Regione con particolare riferimento a quelle ipotesi nelle quali l'imposizione avviene attraverso l'intervento del sostituto d'imposta. Senza contare le perplessità sorte con riguardo alla concessione di aiuti fiscali alle imprese, non solo per ra-

(46) Cfr. G. Cerea, *La finanza delle autonomie speciali*, in J. Woelk (a cura di), *Federalismo fiscale tra differenziazione e solidarietà*, Bolzano, 2010, 75.

(47) Cfr. D. Immordino, *Il nuovo assetto della finanza regionale. Riflessi per le Regioni a Statuto speciale*, in *Rass. Amm. Siciliana*, 2002, 621 ss.

(48) Cfr. D. Immordino, *op. loc. cit.*

gioni di compatibilità con il diritto dell'Unione Europea, ma per la sostanziale impossibilità per la regione (anche per ragioni di carenza di risorse) di modulare basi imponibili ed aliquote di tributi sui redditi istituiti da leggi statali in relazione ai quali si sarebbe desiderato intervenire prevedendo agevolazioni (49).

Sono queste le ragioni che, pur nel generale ed iniziale quadro d'incertezza sulla natura delle competenze normative in materia tributaria (50), hanno indotto la dottrina più autorevole a disconoscere che la Regione Sicilia sia titolare di competenze primarie concorrenti con quelle dello Stato, poiché le risulta infatti *preclusa, praticamente in toto, l'emanazione di norme incidenti sulla disciplina sostanziale dei tributi statali; essa non dispone di tributi «propri» e diversi da quelli vigenti nel restante territorio nazionale; ne essa può intervenire sulle discipline dei profili procedurali e processuali dei tributi che le sono riservati. Essa è invece supportata da risorse totalmente derivate* (51).

In linea di principio, non può sottacersi che il legislatore degli anni novanta, introducendo l'irap e l'addizionale regionale all'irpef, abbia inteso allineare le posizioni delle regioni, assicurando loro una serie di prerogative che potessero contribuire a realizzare l'autonomia finanziaria. E queste norme sono state ben accolte, poiché hanno consentito, nella specie, di attribuire alle casse regionali il gettito delle imposte pagate dalle imprese operanti nel territorio della Regione ma aventi sede legale altrove (52). L'obiettivo del legislatore era proprio quello di consentire il superamento di un sistema nel quale le regioni non disponevano di risorse proprie e ricevevano fondi settorializzati a destinazione vincolata diretti a finanziare le funzioni devolute dallo Stato.

Se, dunque, la dottrina più autorevole, giunge oggi alla conclusione che la finanza derivata è tuttora il pilastro della sistema tributario regionale, è perché la riforma degli anni novanta ha confermato un'impostazione centralistica di fondo in considerazione dei principi costituzionali in allora vigenti.

Del resto, con riguardo al conflitto di attribuzione sollevato dalla

(49) A poco vale considerare che la regione sia titolare, come tutte le altre, di un minimo di discrezionalità con riguardo all'addizionale regionale all'irpef. Le agevolazioni di cui trattasi, infatti, dovrebbero riguardare le imprese, che solo in una minima parte sono assoggettate ad irpef, ciò che accade qualora si tratti di imprese individuali.

(50) Sul tema si rinvia alle trattazioni di A. Buscema, *La potestà tributaria della Regione siciliana*, in Atti del convegno su *Trent'anni di finanza della regione siciliana*, Palermo, 1979; P. Giarda, *Regioni e federalismo fiscale*, Bologna, 1995.

(51) Così S. La Rosa, *Il riparto delle competenze tributarie*, cit., 190.

(52) Come è noto, infatti, l'art. 15 d.lgs. n. 446 del 1997 prevede che l'imposta è dovuta alla regione nel cui territorio è realizzato il valore della produzione netta.

Regione Sicilia in relazione all'irap, la Corte costituzionale ha rilevato che tale imposta si presta ad essere configurata come *tributo attribuito alla Regione* (53). Va peraltro ricordato che nella medesima occasione la Corte ha statuito che la Regione Sicilia non beneficia di alcuna «garanzia quantitativa», per cui non sussiste alcuna illegittimità costituzionale per il sol fatto che il gettito riveniente dalla nuova imposta sia inferiore a quello derivante dai tributi soppressi (54).

4. – *Principi di territorialità e di capacità contributiva tra art. 53 e art. 119 Cost.*

Le riflessioni più recenti (55) sul principio di territorialità nel contesto del federalismo fiscale muovono dalla considerazione che esso possiede solide basi costituzionali, poiché l'art. 119 Cost. prevede che comuni, province, città metropolitane e regioni, oltre a stabilire ed applicare tributi propri *dispongono di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio.*

(53) V. Corte cost., 22 aprile 1999, n. 138 ove si legge che: *l'imposta regionale sulle attività produttive, istituita dall'art. 1 del d.lgs. n. 446 del 1997, sulla base della delega contenuta nell'art. 1, 143° comma, della l. n. 662 del 1996, si configura come tributo proprio delle Regioni, nel senso in cui tale nozione, in contrapposizione alle «quote di tributi erariali», è utilizzata dall'art. 119, 2° comma, Cost., cioè nel senso di tributo istituzionalmente destinato ad alimentare la finanza della Regione nel cui territorio avviene il prelievo a carico della rispettiva collettività, ma è pur sempre un tributo «attribuito» alla Regione – come si esprime l'art. 119 – dalla legge dello Stato, che ne definisce i caratteri e la disciplina fondamentale quanto a soggetti colpiti, presupposti e materia imponibile.*

(54) Sul punto, nella sentenza si legge che *nel caso di abolizione di tributi erariali il cui gettito era devoluto alla Regione, o di complesse operazioni di riforma e di sostituzione di tributi, come quella realizzata sulla base dell'art. 3, 143° comma, della l. n. 662 del 1996, possono aversi, senza violazione costituzionale, anche riduzioni di risorse per la Regione, purché non tali da rendere impossibile lo svolgimento delle sue funzioni. Ciò vale tanto più in presenza di un sistema di finanziamento che non è mai stato interamente e organicamente coordinato con il riparto delle funzioni, così da far corrispondere il più possibile, come sarebbe necessario, esercizio di funzioni e relativi oneri finanziari da un lato, disponibilità di risorse, in termini di potestà impositiva (correlata alla capacità fiscale della collettività regionale), o di devoluzione di gettito tributario, o di altri meccanismi di finanziamento, dall'altro. Più in generale, la giurisprudenza di questa Corte ha ammesso che la legge dello Stato possa, nell'ambito di manovre di finanza pubblica, anche determinare riduzioni nella disponibilità finanziaria delle Regioni, purché appunto non tali da produrre uno squilibrio incompatibile con le esigenze complessive della spesa regionale (cfr. sentenze n. 307 del 1983, n. 123 del 1992 e n. 370 del 1993).*

(55) V. S. Sammartino, *Il principio di territorialità nell'attuazione del federalismo fiscale*, in AA.VV., *Dal diritto finanziario al diritto tributario*, III, Napoli, 2011, 641.

Nel garantire a tali enti una quota di gettito – nella misura in cui esso vi sia e sia riferibile al loro territorio – la norma in esame non precisa quali debbano essere i tributi oggetto di compartecipazione (né la relativa percentuale). Se l'utilizzo del termine «tributi» comporta un riferimento implicito anche alle tasse ed ai contributi, l'uso della locuzione «compartecipazione» (56) potrebbe far sì che ciascun ente territoriale diverso dallo Stato possa godere di una parte del gettito del medesimo tributo erariale o di più tributi erariali (eventualmente anche tutti).

Nel più generale quadro di cui alla l. n. 42 del 2009, la suddetta dottrina esalta dunque la portata del principio di territorialità nella direzione finalistica dell'attribuzione del gettito dei tributi agli enti territoriali diversi dallo Stato, ed in particolare sul presupposto che tali enti sono chiamati ad erogare i servizi finanziati dal prelievo fiscale. Secondo questa impostazione, il nesso esistente tra prelievo e finanziamento della spesa pubblica permette di ancorare il principio di territorialità all'art. 53 Cost. divenendo espressione del principio di capacità contributiva. Ne consegue che il perimetro da prendere in considerazione ai fini dell'attribuzione del gettito dei tributi tra i diversi enti pubblici coincide con quello in cui si riversano gli effetti delle spese erogate da ciascuno di essi. Occorre far riferimento, infatti, necessariamente al singolo soggetto, ed una conferma in tal senso arriva dall'art. 119, 2° comma, Cost. laddove tale disposizione prevede l'istituzione di un fondo perequativo in favore dei territori che presentano una minore capacità fiscale per abitante (57).

Sennonché, secondo la medesima dottrina (58), l'adozione di un criterio di territorialità inteso in senso stretto non si rivela adeguato ai fini del riparto del gettito, sia in quanto il principio deve essere calato all'interno della disciplina di ciascuna imposta, sia perché il territorio non può essere inteso solo in senso fisico, vale a dire comprensivo del suolo, dei beni che in esso si trovano e delle attività che su di esso sono svolte, ma deve essere interpretato in un'ottica più ampia, che comprenda i soggetti che in esso vivono e che, pur in presenza di ele-

(56) Il tema della compartecipazione si riferisce anche ai tributi regionali istituiti con legge statale. Le concrete scelte operate per dotare di risorse le articolazioni territoriali sub statali possono assumere una pluralità di forme, di solito combinate tra di loro anche in ordinamenti diversi dal nostro. V. P. Balduzzi - V. Grembi, *Fiscal rules and window dressing: the case of Italian municipalities*, in *Giornale degli economisti e annali di economia*, 2011, 100.

(57) Come rilevato da G. Abbamonte, *Federalismo e partecipazione nella costituzione*, in AA.VV., *Dal diritto finanziario al diritto tributario*, cit., 601, l'istituzione di un fondo perequativo per i territori con minore capacità fiscale per abitante «evidenzia una volta di più il dimensionamento dell'obbligazione tributaria secondo le possibilità economiche di ogni chiamato alla contribuzione nonché l'indirizzo della politica economico-finanziaria nel senso della determinazione di convenienti condizioni di vita per tutti».

(58) V. S. Sammartino, *op. loc. cit.*

vata mobilità, sono i principali fruitori dei servizi resi dall'ente locale (59).

Il principio della territorialità, inoltre, risente di quello della riserva di legge relativa di cui all'art. 23 Cost. che impone di prevedere per legge o mediante atto avente forza di legge gli elementi essenziali del tributo, tra cui il soggetto attivo e, ove non vi sia coincidenza, il soggetto destinatario del gettito (60). È il caso delle compartecipazioni al gettito di un tributo erariale: in questa ipotesi, posto che è la legge a prevedere la disciplina del tributo, le modalità di riscossione non rilevano come criterio di attribuzione del gettito alla Regione o all'ente locale che ha diritto alla compartecipazione, perché altrimenti basterebbe modificare le norme in tema di riscossione per spostare il gettito da un ente pubblico territoriale ad un altro.

Orbene, poiché nel prosieguo, richiamando la giurisprudenza della Corte costituzionale, avremmo modo di soffermarci sul riparto del gettito derivante dall'applicazione delle ritenute, vale la pena svolgere sin d'ora alcune considerazioni sull'atteggiarsi del principio di territorialità nel contesto della disciplina del sostituto d'imposta.

In proposito, quale soggetto che «in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo d'altri per fatti o situazioni a questi riferibili ed anche a titolo di acconto» (art. 64 d.p.r. n. 600 del 1973), il sostituto è un soggetto che provvede al versamento periodico, nel luogo della sua residenza anagrafica o della sua sede, di una somma comprensiva delle ritenute da egli operate nel periodo di riferimento. Se si ipotizza – il che è particolarmente frequente – che il sostituto effettui le ritenute in relazione ad una pluralità di sostituiti, l'intento di semplificazione perseguito dal legislatore con tale istituto si spiega nell'unicità del versamento effettuato dal sostituto stesso, il quale non è tenuto a versamenti riferiti ai singoli sostituiti e dunque effettuati nel luogo in cui questi ultimi risiedono. Se dunque, ai fini del riparto del gettito delle ritenute fiscali, si desse rilevanza al luogo nel quale il sostituto effettua il versamento, l'ente pubblico nel cui territorio ha sede il sostituto stesso ne risulterebbe privilegiato, a danno di ciascun ente pubblico nel cui territorio i singoli sostituiti vivono e accedono ai servizi. In tale illuminante ricostruzione, la dottrina (61)

(59) Sotto questo profilo va rilevato che il 4° comma dell'art. 119 Cost. prevede che le risorse di cui ai commi precedenti, vale a dire i tributi propri, le compartecipazioni al gettito dei tributi erariali riferibili al loro territorio e le risorse del fondo perequativo, consentono agli enti locali di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite.

(60) V. ancora S. Sammartino, *op. cit.*, 642, che si riferisce all'ipotesi delle compartecipazioni da parte di un ente al gettito di un'imposta il cui soggetto attivo, vale a dire il soggetto che in qualità di creditore intrattiene il rapporto giuridico con il soggetto passivo è un altro ente territoriale.

(61) V. ancora S. Sammartino, *op. cit.*, 642, che si riferisce all'ipotesi delle compartecipazioni da parte di un ente al gettito di un'imposta il cui soggetto atti-

ne conclude che ai fini dell'individuazione dei meccanismi di riparto del gettito fiscale tra enti diversi occorre applicare un principio di territorialità letto nella prospettiva dell'art. 53 Cost., che introducendo un nesso tra capacità contributiva e spesa pubblica impone di tener conto del luogo in cui i soggetti passivi vivono, operano e fruiscono dei servizi pubblici.

5. – *Il principio di territorialità nella legge delega n. 42 del 2009*

Il principio di territorialità si ritrova in più punti della legge delega in materia di federalismo fiscale, che ha inteso valorizzarlo opportunamente in una pluralità di direzioni.

Anzitutto, esso risulta indicato all'interno dell'art. 2, 2° comma, lett. e), ove si precisano i principi sulla base dei quali attribuire risorse autonome agli enti locali (62).

La successiva lett. p) del medesimo comma, accogliendo il nesso prima evidenziato tra capacità contributiva e funzioni esercitate dall'ente territoriale, indica la necessità di una tendenziale correlazione tra prelievo fiscale e beneficio derivante dalle funzioni esercitate sul territorio, in modo da favorire la corrispondenza tra responsabilità finanziaria e amministrativa. Ed ancora, la lett. hh) dello stesso comma fa riferimento alla territorialità dei tributi regionali e locali e alla riferibilità al territorio delle compartecipazioni al gettito dei tributi erariali, in conformità a quanto previsto dall'art. 119 Cost.

Non v'è dubbio, tuttavia, che, a parte ulteriori spunti contenuti nella stessa legge (63), la valorizzazione al maggior grado del principio di territorialità sia contenuta nell'art. 7, 2° comma, lett. d), ove si stabilisce che le modalità di attribuzione alle regioni del gettito dei tributi regionali istituiti con legge dello Stato e delle compartecipazioni ai tributi erariali sono definite in conformità al principio di territorialità di cui all'art. 119 Cost. A tal fine, le suddette modalità devono tenere conto: 1) del luogo di consumo, per i tributi aventi quale presupposto i consumi; per i servizi, il luogo di consumo può essere identificato nel domicilio del soggetto fruitore finale; 2) della localizzazione

vo, vale a dire il soggetto che in qualità di creditore intrattiene il rapporto giuridico con il soggetto passivo, è un altro ente territoriale.

(62) Gli altri principi sono quello di solidarietà, di sussidiarietà, nonché di differenziazione e di adeguatezza.

(63) Ai sensi dell'art. 19, 1° comma, lett. b) della l. n. 42 del 2009, la territorialità rileva altresì ai fini dell'assegnazione di beni immobili a Regioni, Province, Comuni e città metropolitane. Inoltre, secondo quanto previsto dall'art. 12, lett. g), le regioni, nell'ambito dei propri poteri legislativi in materia tributaria, possano istituire nuovi tributi dei comuni, delle province e delle città metropolitane nel proprio territorio, specificando gli ambiti di autonomia riconosciuti agli enti locali.

dei cespiti, per i tributi basati sul patrimonio; 3) del luogo di prestazione del lavoro, per i tributi basati sulla produzione; 4) della residenza del percettore, per i tributi riferiti ai redditi delle persone fisiche.

Se ai fini della ripartizione del gettito dell'iva (tributo sui consumi (64)) occorre tener conto del *luogo del consumo*, ciò vuol dire che non si possa applicare il criterio della riscossione, che imporrebbe di tener conto dell'iva versata dagli operatori economici la cui attività si svolga all'interno del perimetro territoriale dell'ente. Si dovrà far riferimento, viceversa, all'iva riguardante i beni e i servizi consumati nel territorio dell'ente e quindi sopportata dai consumatori finali, siano essi persone fisiche o soggetti che abbiano la residenza o la sede nel territorio dell'ente in questione.

Con riguardo ai tributi basati sul patrimonio, la legge sceglie il criterio della localizzazione dei cespiti. Tributi sul patrimonio, come è noto, sono quelli che assumono a presupposto il diritto di proprietà o altro diritto reale di godimento su cespiti patrimoniali e che sono commisurate al loro valore (65).

Per i tributi basati sulla produzione, il legislatore ha ritenuto di valorizzare il criterio del luogo della prestazione del lavoro. Occorre tuttavia osservare che tra questi tributi rientrano anche le imposte sulla produzione contenute nel testo unico in materia di accise e qualificate come tali dal legislatore (66). In ragione della rivalsa, esse gravano sui consumatori finali e sono esigibili all'atto dell'immissione in consumo dei prodotti: su questa base è da ritenere che si debba fare riferimento al luogo in cui avviene la produzione dei beni assoggettati a tale tipologia di tributi.

Con riguardo ai tributi riferiti ai redditi delle persone fisiche, è stato scelto il criterio della residenza del percettore (67). Poiché non è stato introdotto alcun esplicito richiamo all'irpef, è stato osservato che il legislatore abbia inteso far rientrare nella previsione anche le imposte sostitutive.

I criteri sin qui delineati rappresentano le linee guida di un sistema che ha formato oggetto di implementazione con riguardo alle Regioni *a statuto ordinario*, onde assicurare loro l'autonomia finanziaria

(64) Tra queste rientrano l'iva, l'imposta sull'energia elettrica e sul gas naturale, compreso il metano.

(65) Per quanto concerne l'imposta sulle successioni e donazioni, il criterio della localizzazione dei cespiti non si presenta di facile applicazione, poiché tale tributo presenta un meccanismo impositivo peculiare (tassazione progressiva con deduzione sul valore dell'asse ereditario al netto delle passività) che non si presta ad essere frazionato in relazione a ciascuno dei beni e dei diritti trasferiti. Nell'ambito di tale imposta, l'elemento unificante è il soggetto passivo del tributo (erede, legatario o donatario) la cui ricchezza subisce l'incremento.

(66) Tra i tributi sulla produzione si annoverano quelli sulla fabbricazione dei prodotti alcolici e dei prodotti energetici tra i quali gli oli minerali.

(67) Ai fini della nozione di residenza si fa riferimento all'art. 2 t.u.i.r. e all'art. 58 d.p.r. n. 600 del 1973.

che rappresenta l'obiettivo primario delle norme sul federalismo fiscale.

Fermo restando che il coordinamento della finanza delle regioni a statuto speciale con la nuova finanza statale è largamente influenzato dalle disposizioni statutarie vigenti per ciascun ente, al termine del percorso di attuazione del nuovo sistema non si potrà certamente pervenire all'adozione di criteri sostanzialmente diversi da quelli appena esposti. È dunque ragionevole ritenere che i medesimi criteri costituiranno un riferimento significativo ai fini delle nuove norme di riparto previste dalle future disposizioni di attuazione.

Come vedremo, con riguardo alla regione siciliana i conflitti di attribuzione non sono tuttora cessati, così come non si è ancora pervenuti alla modifica delle norme di attuazione dello Statuto sulle quali occorrerà significativamente intervenire al fine di superare gli ostacoli riguardanti la spettanza del gettito di talune imposte, ostacoli individuati dalla giurisprudenza costituzionale.

6. – *L'autonomia finanziaria e tributaria regionale siciliana nella giurisprudenza della Corte costituzionale*

La giurisprudenza della Corte costituzionale ha avuto modo di pronunciarsi a più riprese sull'autonomia finanziaria della Regione Sicilia, anche per esser stata stimolata, in passato come oggi, dai conflitti di attribuzione sollevati dalla regione al fine di ottenere, di volta in volta, sentenze che dichiarassero la spettanza regionale del gettito di vari tributi.

La Corte non ha mancato occasione per trarre, dalle questioni ad essa sottoposte, principi cardine sulla natura e sull'estensione di tale autonomia finanziaria, chiarendo i profili di maggiore rilevanza dei rapporti intercorrenti tra lo Stato e il sistema autonomistico.

Questa giurisprudenza si è formata nell'ambito di contesti normativi diversi, prima e dopo la riforma tributaria degli anni settanta, oltre che dopo il riordino della finanza locale negli anni novanta e la riforma costituzionale del 2001.

La lettura di questa giurisprudenza (68) rivela le implicazioni concrete dell'autonomia finanziaria siciliana, e offre utili indicazioni per individuare eventuali punti deboli delle norme tributarie di attuazione dello Statuto, onde valutarne modifiche in vista del prossimo coordinamento della finanza regionale con la nuova finanza statale risultante dall'attuazione della l. n. 42 del 2009. Questa esigenza è tanto più avvertita se si considera che la Corte ha segnalato più volte, sia negli anni settanta sia sul finire degli anni novanta, che le norme di attuazione

(68) Per una visione d'insieme si rimanda a V. Andrioli, *Cinquant'anni di dialoghi con la giurisprudenza*, Milano, 2007.

presentano una vetustà generatrice di notevoli incertezze, essendo state concepite in un diverso contesto normativo tributario e risentendo in tal modo delle forme d'imposizione in allora vigenti.

6.1. – *La competenza legislativa tributaria nella prima giurisprudenza*

Sul finire degli anni cinquanta, la Corte costituzionale (69) mostra notevole apertura nei confronti della potestà impositiva riconosciuta alla Sicilia dal proprio statuto, probabilmente anche in ragione della prossimità temporale agli eventi che ne hanno determinato l'adozione.

In particolare, i Giudici rilevano (70) che l'art. 36, 1° comma, laddove fa riferimento a «tributi deliberati dalla medesima», presenta una formulazione generica; su questa base, se si considera che lo Statuto, quando ha voluto riservare allo Stato la competenza legislativa in ordine a determinati tributi, lo ha precisato espressamente (71), si deve riconoscere alla Regione un potere normativo in materia tributaria anche riguardo ai tributi erariali non eccettuati. La legislazione regionale possiede carattere concorrente e sussidiario e va coordinata con la finanza dello Stato e degli altri enti locali, uniformandosi all'indirizzo ed ai principi fondamentali della legislazione statale per ogni singolo tributo (72).

La Sicilia, in quegli anni, avvia la sua funzione amministrativa e la potestà tributaria ad essa riconosciuta è diretta al reperimento di gettito per l'esercizio delle funzioni trasferite dallo Stato, rispetto alle quali essa subentra. Non si tratta, però, di un trasferimento automatico, nella misura in cui essa è destinataria di funzioni «attribuite» (con legge) e non «originarie», tra le quali anche la riscossione dei tributi (73).

(69) Notevoli spunti si trovano nell'articolato contributo di S. La Rosa, *Potestà e attività tributaria della regione siciliana*, cit.

(70) Corte cost., 26 gennaio 1957, n. 9.

(71) Si fa riferimento agli artt. 36, 2° comma (imposte di produzione e le entrate dei tabacchi e del lotto), art. 39 (regime doganale) e art. 40 (controllo valutario).

(72) Tale orientamento risulta confermato dall'altrettanto importante sentenza della Corte cost., 27 gennaio 1958, n. 5, pubblicata in G.U. il 1° febbraio 1958, la quale riconosce in capo alla Regione potere normativo in materia tributaria specificando che le leggi regionali concernenti tributi erariali devono rispettare, non solo le leggi costituzionali ed i limiti temporali, ma anche quelli derivanti dai principi e dagli interessi generali cui si uniformano le leggi dello Stato, mantenendo sempre un attento coordinamento con la finanza dello Stato e degli altri Enti locali.

(73) V. Corte cost., 13 aprile 1957, n. 52 che riconosce in capo alla Regione Sicilia la competenza in tema di riscossione dei tributi di spettanza regionale permettendo alla stessa di subentrare nella posizione giuridica dello Stato nei confronti degli organi amministrativi incaricati del servizio di riscossione alla luce

La giurisprudenza degli anni sessanta (74) consentirà alla Consulta di ribadire l'orientamento ormai prevalente volto a considerare le leggi regionali tributarie, emanate al fine di soddisfare le condizioni particolari e gli interessi propri della Regione, come strettamente connesse all'indirizzo ed ai principi fondamentali della legislazione statale.

Con la pronuncia n. 146 del 1967, in particolare, la Corte, nell'ambito di una sentenza in materia doganale, avrà modo di pronunciarsi sulla portata delle norme di attuazione dello Statuto, riconoscendo esser loro prerogativa stabilire quali entrate siano di spettanza regionale.

Negli stessi anni, la Corte (75) chiarisce i rapporti tra finanza regionale e finanza locale (76), ed in particolare dei Comuni, i quali, per espressa previsione dell'art. 15 dello Statuto sono dotati della più ampia autonomia amministrativa e finanziaria. Quest'ampiezza, tuttavia, come spiega la Corte, non esclude un controllo sul loro operato in materia tributaria, ma il medesimo non è tuttavia attribuito alla regione ma ad altri organi, le «commissioni provinciali di controllo».

6.2. – *La riforma tributaria degli anni settanta e l'esigenza di un nuovo coordinamento della finanza regionale siciliana con quella statale*

L'art. 12, 1° comma, n. 4 della legge delega 9 ottobre 1971, n. 825 di riforma del sistema tributario, impegna la commissione prevista dall'art. 43 dello statuto siciliano a procedere al coordinamento della disciplina delle entrate tributarie della regione alla luce della mutata articolazione dell'ordinamento fiscale statale.

Questo impegno, affidato alla commissione paritetica, non è stato portato a termine.

Ne segue l'avvio di un contenzioso costituzionale diretto a sollevare l'illegittimità delle nuove disposizioni sulla riscossione delle imposte. All'indomani della riforma del 1973, la Regione Sicilia impugna infatti l'art. 5 d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602, norma secondo cui il versamento diretto dei tributi si esegue all'esattoria nella cui circoscrizione il contribuente ha il domicilio fiscale. La Regione sostiene la violazione dell'art. 37 dello Statuto – che attribuisce ai competenti organi regionali la riscossione dell'imposta riferita alla quota di reddito prodotta in Sicilia dalle imprese commerciali e industriali aventi sede altrove – e dell'art. 7 delle norme di attuazione, anche sul presupposto

dell'art. 36 dello Statuto, e del d.lgs. 12 aprile 1948, n. 507, attuativo della funzione amministrativa in capo alla Regione medesima.

(74) Corte cost., 12 luglio 1965, n. 64; Id., 15 dicembre 1967, n. 146.

(75) Corte cost., 8 giugno 1963, n. 80.

(76) Per una panoramica sull'evoluzione storica della potestà tributaria comunale, v., da ultimo, M. Cardillo, *La potestà tributaria dei Comuni*, Roma, 2011, 55.

che il d.p.r. n. 602 del 1973 avrebbe dovuto contenere disposizioni particolari onde coordinare il nuovo sistema con quello siciliano.

La Corte costituzionale (77), nel decidere la questione in senso sfavorevole alla regione, afferma che la riforma degli anni settanta ha radicalmente innovato l'ordinamento tributario italiano, sostituendo i tributi preesistenti con un numero limitato di imposte, tra cui l'irpeg, e sottolineando, viceversa, come la norma statutaria relativa agli stabilimenti ed agli impianti siciliani, sia stata disegnata nella vigenza dell'imposta di ricchezza mobile sui redditi commerciali ed industriali soppressa dal gennaio 1974.

La diversità strutturale dell'irpeg, così come le profonde innovazioni che hanno interessato accertamento e riscossione, sono sufficienti – secondo la Corte – ad escludere qualunque confronto tra l'ordinamento tributario preesistente e quello risultante dalla riforma. Se la fattispecie tributaria è stata soppressa, afferma la Corte, non può esservi lesione delle prerogative regionali.

La Corte non avverte l'esigenza di adottare un'interpretazione adeguatrice, nemmeno nella misura in cui l'art. 37, indubbiamente redatto in un diverso contesto ordinamentale tributario, avrebbe potuto prestarsi ad accoglierla non contenendo un espresso riferimento all'imposta di ricchezza mobile ma alla quota *di reddito* da attribuire all'attività svolta dagli stabilimenti ed impianti collocati nel perimetro regionale.

La Consulta, dunque, negli anni settanta, individua con precisione il *vulnus* che, purtroppo, recherà con sé le criticità che tuttora si riscontrano: il mancato coordinamento, in allora, delle norme regionali con quelle risultanti dalla riforma, oppure – per l'iva – l'adozione di norme incoerenti (78).

(77) V. Corte cost., 27 dicembre 1974, n. 298.

(78) Con riguardo alla ripartizione del gettito iva, una prima regolamentazione dei rapporti Stato – Regione Sicilia prevedeva il diritto di quest'ultima di veder affluire nelle proprie casse l'iva riscossa dagli uffici operanti nella regione, rimanendo a carico del bilancio statale, viceversa, i rimborsi. Con il d.p.r. 2 luglio 1975, n. 288, applicabile su tutto il territorio nazionale, tale disciplina veniva modificata, prevedendosi che spettasse alla regione il gettito raccolto dagli uffici iva siciliani al netto dei rimborsi. La Regione riteneva allora di proporre ricorso alla Corte costituzionale per far valere la violazione della competenza tributaria regionale. Nel decidere la questione (v. S. La Rosa, Nota a Corte cost., 14 luglio 1976, n. 166, in *Le Regioni*, 1977, 110), la Corte rilevava che la previsione originaria che attribuiva allo Stato l'onere dei rimborsi fosse dipesa dal convincimento che in tal modo si potesse assicurare ai contribuenti il tempestivo recupero di quanto loro spettante. Sennonché, si è ritenuto di modificare le disposizioni sia per la scarsa efficienza dimostrata dall'applicazione concreta della norma (con ritardi e conseguenti oneri per interessi), sia perché il rimborso al contribuente di somme pagate a titolo di iva non costituisce evento accidentale, come avviene in genere per ogni altro tributo, ma rappresenta un fenomeno assolutamente normale, dipendente dal principio stesso su cui si basa l'imposizione.

6.3. – *Attuazione della l. n. 662 del 1996: configurabilità di una potestà tributaria residuale*

Nel quadro del riordino dei tributi locali, l'art. 3, 158° comma, l. n. 662 del 1996 stabiliva che la regione siciliana avrebbe dovuto provvedere con propria legge all'attuazione delle nuove disposizioni *con le limitazioni richieste dalla speciale autonomia finanziaria preordinata dall'art. 36 dello Statuto regionale e dalle relative norme di attuazione*. Riconoscendo alla regione solo un potere di «attuazione» delle nuove norme, la suddetta disposizione, secondo la Regione, avrebbe palesato un contrasto – tanto più in tema d'irap e di addizionale regionale all'irpef – con il potere di istituire tributi propri nei limiti dei principi del sistema tributario dello Stato.

In occasione della vertenza costituzionale promossa dalla Regione, la Corte (79) spiega che dall'art. 36 dello statuto si ricava una originaria concezione dell'ordinamento finanziario articolata sulla netta separazione fra finanza statale e finanza regionale. In particolare, poiché lo statuto prevede che al fabbisogno finanziario della regione si provveda a mezzo di tributi deliberati dalla medesima – rimanendo però riservate allo Stato alcune imposte (80) – è possibile configurare un sistema in cui il potere di disporre il prelievo tributario si esercita, quanto allo Stato, in un'area di materia imponibile ad esso riservata, e quanto alla regione in tutta la restante area o per tutte le restanti possibili materie imponibili in base a scelte autonome della regione stessa (81). Senonché, questa impostazione non si è tradotta in coerenti disposizioni di attuazione, poiché queste ultime hanno delineato un sistema di finanziamento sostanzialmente basato sulla devoluzione alla regione del gettito di tributi erariali *riscossi* nel suo territorio (82).

(79) Corte cost., 2 aprile 1999, n. 111, in *Nuove autonomie*, 1999, 554, con commento di F. Scimè, *I rapporti finanziari tra lo stato e la regione siciliana: questioni nuove e meno nuove alla luce della «relazione Brancasi» e delle più recenti sentenze della Corte costituzionale*.

(80) Si tratta delle imposte di produzione, delle entrate dei monopoli dei tabacchi e del lotto nonché dei tributi doganali.

(81) Quest'ultima – «rimprovera» tuttavia la Corte – dovrebbe provvedere con i propri mezzi al fabbisogno finanziario connesso alle sue funzioni, salvo il trasferimento da parte dello Stato del fondo di «solidarietà nazionale» previsto dall'art. 38 dello statuto, tendente a «bilanciare il minore ammontare dei redditi di lavoro nella regione in confronto alla media nazionale».

(82) La Corte ricorda che l'art. 1 stabilisce che la regione provvede al suo fabbisogno finanziario, oltre che mediante le entrate derivanti dai suoi beni demaniali e patrimoniali o connesse all'attività amministrativa di sua competenza, «mediante le entrate tributarie ad essa spettanti». Ma queste sono, secondo l'art. 2, che pure si rifà all'art. 36, 1° comma, dello statuto, «oltre le entrate tributarie da essa direttamente deliberate, 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 coper-

Queste argomentazioni portano la Corte a concluderne che ad un'ipotetica potestà tributaria liberamente esercitabile in ogni area, ad eccezione di quelle riservate allo Stato, e costituente una fonte di alimentazione della finanza regionale del tutto separata da quella statale, si sia sostituita una potestà residuale esercitabile al margine, per così dire, della potestà tributaria dello Stato. Ciò, d'altro canto, ha comportato sia che la fonte principale di finanziamento della regione è divenuto il gettito, regionalmente riscosso, dei tributi istituiti e regolati dalle leggi dello Stato, pienamente applicabili anche nel territorio della regione siciliana, sia che lo Stato ha mantenuto a carico del proprio bilancio oneri riguardanti settori dell'amministrazione pur riconducibili a competenze statutariamente attribuite alla regione (come l'istruzione).

In ultima analisi, la regione, secondo quanto disposto dal primo inciso dell'art. 6 del d.p.r. n. 1074 del 1965, potrà intervenire legislativamente sulla disciplina dei tributi erariali, ma solo nei limiti dei principi del sistema tributario statale e di quelli previsti dalla legislazione statale per ogni singolo tributo, limiti indispensabili, secondo la Corte, per assicurare l'unitarietà del sistema tributario e il coordinamento con la finanza dello Stato e degli enti locali, esigenze che la Corte aveva avvertito anche nella sua prima giurisprudenza (83).

In questo quadro, nel momento in cui la norma denunciata ha chiamato la regione ad «attuare» la disciplina statale, essa, anziché ledere l'autonomia, ha inteso introdurre una clausola di salvaguardia nell'ambito di misure peraltro volte ad implementare, in tutto il territorio nazionale, un sistema di finanziamento delle regioni e degli enti locali fondato in maggior misura sull'utilizzo della «capacità fiscale» territoriale.

6.4. – (Segue): *irap e addizionale regionale tra tributi propri, attribuiti e valorizzazione della «capacità fiscale»*

Nell'ambito del contenzioso scaturito dalla l. n. 662 del 1996 e dal correlato d.lgs. n. 446 del 1997, istitutivo dell'irap e dell'addizionale regionale all'irpef, si colloca un'altra pronuncia di notevole rile-

tura di oneri diretti a soddisfare particolari finalità contingenti o continuative dello Stato specificate nelle leggi medesime»: mentre «competono allo Stato» le entrate derivanti da determinate categorie di tributi nominativamente indicati. A sua volta l'art. 6 del decreto stabilisce che «salvo quanto la regione disponga nell'esercizio e nei limiti della competenza legislativa ad essa spettante, le disposizioni delle leggi tributarie dello Stato hanno vigore e si applicano anche nel territorio della regione», e che «nei limiti dei principi del sistema tributario dello Stato la regione può istituire nuovi tributi in corrispondenza alle particolari esigenze della comunità regionale».

(83) Corte cost., 26 gennaio 1957, n. 9.

vanza, che rende l'idea anche di una certa oscillazione delle posizioni della Regione con riguardo alla lettura delle disposizioni statutarie e di attuazione.

Il tema è quello della violazione dell'art. 36, poiché una fonte normativa statale – appunto il d.lgs. n. 446 del 1997 – avrebbe contraddetto la natura regionale dell'Imposta sulle attività produttive, che non solo nominativamente ma soprattutto in relazione al suo presupposto sarebbe a tutti gli effetti, secondo la Regione, un tributo «proprio», come tale insuscettibile di essere disciplinato dalla normativa statale, pena la violazione della potestà riconosciuta alla regione. Quest'ultima, nella fattispecie, non avrebbe avuto modo di esercitare la propria autonomia, poiché il tributo, in tutti i suoi particolari, è stato disciplinato dalla normativa statale (d.lgs. n. 446 del 1997).

In ultima analisi, alla Consulta è stato richiesto di stabilire se l'irap fosse un tributo proprio della Regione – nel qual caso le si sarebbe dovuta riconoscere una competenza primaria – o se si trattasse di un tributo erariale il cui gettito le sarebbe stato devoluto, ipotesi nella quale alla Regione avrebbe dovuto esser riconosciuta una potestà legislativa concorrente, non limitata alla mera attuazione della dettata normativa statale.

Sul punto, la Corte esprime, come si ricorderà, il convincimento che l'irap (84) – quantomeno sulla base del disposto di cui all'art. 119 Cost. come in allora formulato *si configura bensì come tributo proprio delle Regioni, nel senso in cui tale nozione, in contrapposizione alle «quote di tributi erariali», è utilizzata dall'art. 119, 2° comma, Cost., cioè nel senso di tributo istituzionalmente destinato ad alimentare la finanza della Regione nel cui territorio avviene il prelievo a carico della rispettiva collettività: ma è pur sempre un tributo «attribuito» alla Regione – come si esprime l'art. 119 – dalla legge dello Stato, che ne definisce i caratteri e la disciplina fondamentale quanto a soggetti colpiti, presupposti e materia imponibile.*

Occorre segnalare altresì due aspetti di notevole rilevanza.

Il primo concerne la base imponibile dell'imposta, che, individuata nel valore della produzione netta derivante dall'attività esercitata nel territorio della regione, è la premessa per attribuire a ciascuna di esse la quota d'imposta riferita al valore realizzato nel suo territorio. È significativo, in proposito, che al fine di ottenere il gettito irap complessivamente versato dalle imprese aventi sede in Sicilia e che lo abbiano realizzato anche altrove, la Regione sostenga che le norme dello Statuto e quelle di attuazione si fondino su fattispecie di riscossione, al contrario di quanto viceversa sosterrà in altre occasioni argomentando sulla prevalenza della localizzazione del fatto imponibile.

La Consulta risolve la questione negando alla Sicilia la quota

(84) Alle stesse conclusioni la Corte perverrà con riguardo alla natura dell'addizionale regionale all'irpef: v. Corte cost. n. 138 del 1999, punto n. 6 in diritto.

d'imposta riferita al valore realizzato altrove da imprese aventi sede in Sicilia, formulando quel principio – che verrà successivamente ripreso – in base al quale *l'art. 2 delle norme di attuazione (...) che sancisce la spettanza alla Regione delle entrate tributarie erariali «riscosse nell'ambito» del territorio regionale, non va inteso nel senso che sia sempre decisivo il luogo fisico in cui avviene l'operazione contabile della riscossione. Esso tende infatti 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.*

Questa conclusione poggerebbe, secondo la Corte, sia sull'art. 4 delle stesse norme di attuazione, secondo il quale il criterio di «maturazione della fattispecie tributaria in ambito regionale» prevale sulla riscossione operata all'esterno per «esigenze amministrative», sia su quelle disposizioni, statutarie (art. 37) o attuative (art. 7), che introducono meccanismi di riparto dei redditi soggetti ad imposizione nel caso di imprese operanti sia sul territorio siciliano sia in altri territori.

Oltremodo, ancora una volta, come già all'indomani della riforma degli anni settanta, la Corte sottolinea l'arretratezza o l'insufficienza del quadro normativo costituito da norme di attuazione elaborate per un contesto diverso da quello attuale (85).

6.5. – Gli effetti prodotti, sulla spettanza del gettito, dalle disposizioni sulla riscossione contenute nel d.lgs. n. 237 del 1997

Nel corso degli anni novanta, si manifesta l'esigenza di procedere ad un riordino delle disposizioni concernenti i servizi di cassa degli Uffici finanziari, consentendo ai contribuenti di poter effettuare i versamenti in favore di qualunque concessionario della riscossione sul territorio nazionale e non più soltanto presso quello nella cui circoscrizione ha sede l'ufficio finanziario competente.

Nell'ambito di tali disposizioni non si prevede un obbligo espresso di riversamento, nelle casse regionali, delle somme riscosse in relazione a fattispecie tributarie maturate nell'ambito della regione, in tal mo-

(85) I giudici, invero, osservano che: «La Corte non si nasconde le difficoltà e le incertezze che possono derivare da una certa arretratezza o insufficienza del quadro normativo costituito da norme di attuazione dell'autonomia finanziaria della Regione Siciliana (fondata a sua volta su norme statutarie particolarmente generiche e laconiche) che riflettono una realtà ben diversa da quella odierna. È peraltro compito di Governo e Regione, alla cui collaborazione l'art. 43 dello statuto affida la formulazione delle norme di attuazione, attivare i processi necessari per dare ad esse un assetto più adeguato alla situazione presente».

do violando, in ipotesi, l'art. 4 delle norme di attuazione. La Corte costituzionale (86) rileva l'infondatezza della censura, spiegando che la facoltà di riscossione dei tributi da parte di qualunque concessionario del servizio nell'intero territorio nazionale non avrebbe inciso sulla spettanza alla Regione Siciliana dei tributi riscossi con riguardo a fattispecie maturate nel relativo territorio. Il meccanismo di riscossione lascia infatti del tutto impregiudicata la titolarità in capo alle varie amministrazioni del diritto a percepire il gettito, secondo le norme che disciplinano il riparto delle entrate. In proposito, rimane fermo, secondo la Corte, l'obbligo di riversamento nelle casse regionali del gettito di spettanza della Regione scaturente dall'art. 4 delle norme di attuazione dello statuto siciliano.

Sulla spettanza del gettito non avrebbe peraltro inciso nemmeno la circostanza che le nuove norme rimettessero ad un decreto ministeriale il compito di stabilire le modalità di versamento delle somme riscosse e l'approvazione delle convenzioni con gli intermediari; la necessità di regolamentare le procedure per tutto il territorio nazionale non avrebbe fatto venir meno la potestà della regione di disciplinare la riscossione dei tributi in ambito regionale, fermo restando che, in assenza di normativa regionale si sarebbe applicata quella statale, come disposto dall'art. 6 dello Statuto.

6.6. – *La conferma della rilevanza della «capacità fiscale» con riguardo all'imposta sui premi assicurativi*

L'art. 36, l. 24 dicembre 1969, n. 990 prevede un'imposta proporzionale (87) sui premi pagati per i contratti di assicurazione obbligatoria per la responsabilità civile derivante dalla circolazione dei veicoli (88). Ai fini dell'applicazione del tributo, la norma richiama la l. 29 ottobre 1961, n. 1216, che individua negli assicuratori i soggetti tenuti al versamento delle imposte in questione.

Nel quadro della revisione dei tributi locali, l'art. 3, 149° comma, n. 3, lett. e), l. 23 dicembre 1996, n. 662, ha previsto che il gettito dell'imposta fosse attribuito alla provincia di immatricolazione del veicolo.

Secondo quanto disposto dall'art. 60, d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, le regioni a statuto speciale avrebbero direttamente provveduto all'attuazione delle disposizioni di cui all'art. 60, emanando norme in

(86) V. Corte cost., 16 marzo 2001, n. 66.

(87) Tale prelievo, la cui misura è affidata ad una tariffa allegata alla legge, prevede che il soggetto tenuto al versamento dell'imposta sia l'assicuratore, su base mensile, a seguito dell'incasso dei premi.

(88) Sull'imposta sulle assicurazioni, v. F. Gallo, *Assicurazioni (imposta sulle)*, in *Dig. IV disc. priv., sez. comm.*, I, Torino, 1988, 462 ss. Id., *L'imposta sulle assicurazioni*, Torino, 1970; G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario – parte speciale*, Padova, 2010, 920; A. Fantozzi, *Corso di diritto tributario*, Torino, 2004, 538.

conformità dei rispettivi statuti (89); per le regioni a statuto ordinario il tributo sarebbe stato devoluto alle province dove avessero sede i pubblici registri automobilistici in cui i veicoli fossero iscritti, ovvero, per le macchine agricole, alle province nel cui territorio risiedesse l'intestatario della carta di circolazione.

Fino all'emanazione delle norme attuative, il gettito complessivo è stato attribuito all'Erario (90).

Oltre ad attuare l'art. 60 d.lgs. n. 446 del 1997 mediante l'art. 10, legge regionale 26 marzo 2002, n. 2 (91), la Sicilia ha ritenuto di presentare al Ministero dell'economia un'istanza affinché fosse dichiarata la spettanza regionale del gettito delle imposte sui premi riscosse in relazione a veicoli a motore iscritti in pubblici registri automobilistici aventi sede nelle Province siciliane o a macchine agricole con carte di circolazione intestate a soggetti ivi residenti, *nei casi in cui gli assicuratori avessero domicilio fiscale o rappresentanza fuori dal territorio regionale*. Il riconoscimento di tale spettanza regionale avrebbe prodotto effetti solo sul piano esterno, nella misura in cui la Regione avrebbe successivamente retrocesso gli importi alle proprie province, sul presupposto che l'art. 10 della l. reg. n. 2 del 2002 costituisse esclusivamente una norma diretta a disciplinare i rapporti tra tali enti.

La regione sosteneva che il combinato disposto degli artt. 60, 1° e 2° comma, d.lgs. n. 446 del 1997, e art. 5 d.i. n. 457 del 1998, consentisse di localizzare sul territorio la base imponibile, e di attribuire alla Regione *l'intero gettito riferibile al proprio perimetro*; ciò in coerenza con gli artt. 36 e 37 dello statuto siciliano e delle norme di attuazione di cui al d.p.r. 26 luglio 1965, n. 1074, che attribuiscono alla regione il gettito di tutti i tributi erariali, in qualsiasi modo denominati, il cui presupposto d'imposta si sia verificato nell'ambito del territorio regionale. In questo senso, ai fini della determinazione del presupposto non avrebbe assunto rilievo, secondo la regione, la localizzazione dell'assicuratore.

Nel prendere posizione sull'istanza formulata dalla Regione, il Ministero sosteneva la tesi che lo Statuto siciliano poggiasse esclusivamente su fattispecie di riscossione, poiché l'art. 2 del d.p.r. n. 1074

(89) Si precisava che (art. 60, 4° comma, d.lgs. n. 446 del 1997) *contestualmente sono (fossero) disciplinati i rapporti finanziari tra lo Stato, le autonomie speciali e gli enti locali al fine di mantenere il necessario equilibrio finanziario*.

(90) Dal gennaio 1999, data di entrata in vigore del d.i. 14 dicembre 1998, n. 457, si è assicurata la disciplina attuativa per le province localizzate in regioni a statuto ordinario. La disciplina attuativa si è limitata a norme di dettaglio, prevedendo, ad esempio, che ai fini della residenza dell'intestatario della macchina agricola si faccia riferimento alla provincia indicata nella polizza al momento del rilascio o del rinnovo.

(91) Tale norma, confermando le disposizioni contenute nel decreto ministeriale attuativo dell'art. 60, ha stabilito che i trasferimenti regionali alle province fossero decurtati di un importo pari al gettito riscosso in relazione all'imposta sui premi.

del 1965 attribuisce alla Regione tutte le entrate tributarie erariali, dirette o indirette, *riscosse nell'ambito del suo territorio*; di conseguenza, tale disposizione non avrebbe riguardato l'imposta dovuta da assicuratori aventi il domicilio fiscale o la rappresentanza fuori del territorio siciliano, nei confronti dei quali la riscossione dell'imposta sarebbe avvenuta dunque all'esterno.

A seguito del ricorso per conflitto di attribuzione (92), la Corte costituzionale, in accoglimento delle istanze regionali (93), ha osservato che tra l'art. 36 dello Statuto e le norme tributarie di attuazione vi è un disallineamento: se la prima disposizione pare invero prospettare una netta separazione fra finanza statale e regionale, le norme di attuazione descrivono un sistema di finanza regionale fondato sulla devoluzione alla regione del gettito dei tributi erariali *riscossi* nel suo territorio (94).

In questo quadro, tuttavia, l'art. 2 delle ridette norme attuative deve essere interpretato in conformità con la giurisprudenza precedente che, prescindendo dal luogo fisico della riscossione, valorizza la capacità fiscale, frutto del radicamento, nel territorio, dei rapporti tributari in ragione della residenza fiscale del soggetto produttore del reddito colpito o della collocazione nell'ambito territoriale regionale del fatto cui si collega il sorgere dell'obbligazione tributaria.

6.7. – *La sentenza n. 116 del 2010 e la fiscalità regionale basata sulle fattispecie di riscossione*

Alla luce del positivo esito del giudizio conclusosi nel 2004 con riguardo all'imposta sui premi di cui all'art. 36 l. n. 990 del 1969, la Sicilia ha tentato di estendere le proprie istanze a tutte le fattispecie previste da tale ultimo *corpus* normativo (95) avanzando la richiesta di attribuzione del gettito derivante dall'imposta sulle assicurazioni versa-

(92) Il ricorso è stato riferito alla nota 28 maggio 2002, prot. n. 60133, del Ministero dell'economia e delle finanze, Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, pervenuta alla Regione in data 4 giugno 2002. Nella nota impugnata, la Ragioneria generale dello Stato, oltre a precisare che la localizzazione del presupposto impositivo dipendesse dal domicilio fiscale del soggetto passivo (l'assicuratore) ha precisato che l'accoglimento della pretesa regionale avrebbe inciso sulla ripartizione del gettito dell'imposta, già disciplinato in via legislativa e secondaria (art. 60, d.lgs. n. 446 del 1997; d.i. n. 457 del 1998; art. 10, l. reg. n. 2 del 2002).

(93) V. Corte cost., 21 ottobre 2004, n. 306, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2005, 5, con nota di C. Lamberti, *L'autonomia della Regione Sicilia per la riscossione dell'imposta sulle assicurazioni*, *ivi*, 8.

(94) Cfr. Corte cost., 2 aprile 1999, n. 111, in *Giur. cost.*, 1999, 983.

(95) Con riferimento alle imposte sui premi di ogni altra polizza *ivi* indicata (assicurazioni sulla vita, sulle merci, su beni immobili, sui viaggi e su danni di natura diversa)

ta dagli assicuratori che hanno il domicilio fiscale fuori dal territorio regionale qualora i premi riscossi siano relativi a polizze assicurative rilasciate per tutte le fattispecie contrattuali maturate nell'ambito regionale. La Regione ha altresì rivendicato sia l'iva relativa alle operazioni imponibili il cui presupposto si realizzi in Sicilia e per le quali il versamento dell'imposta sia effettuato fuori dal territorio regionale, sia il gettito riveniente dalle ritenute (96) applicate su interessi corrisposti a depositanti e correntisti di uffici postali e dipendenze bancarie operanti nella Regione – anche nei casi in cui il sostituto (istituto di credito o Poste) avesse domicilio fiscale fuori dal territorio regionale – sia, da ultimo, il gettito relativo alle ritenute d'acconto operate dalle amministrazioni periferiche dello Stato o da altri enti pubblici, con sede centrale fuori dal territorio regionale (97).

Senonché, discostandosi dalla sentenza n. 306 del 2004, riguardante una fattispecie sostanzialmente analoga a quella oggetto del ricorso – per l'appunto il gettito derivante dall'imposta sui premi assicurativi – la Consulta (98) riprende un orientamento degli anni settanta (99), sottolineando peraltro che le precedenti (e recenti) pronunce non ne abbiano tenuto conto.

Secondo tale orientamento, l'art. 2 delle norme di attuazione contiene un principio generale che supporta la lettura di tutte le altre disposizioni attuative e in base al quale (...) *salvo specifiche eccezioni, spettano alla Regione «tutte le entrate tributarie erariali riscosse nell'ambito del suo territorio, dirette o indirette, comunque denominate».* La generalità di tale principio, basato sul luogo in cui si «maturano» le fattispecie di riscossione dei tributi, comporta che, ai fini del riparto del gettito dei tributi erariali tra Stato e Regione Siciliana, l'art. 4 delle medesime norme di attuazione deve essere interpretato in coerenza sistematica con lo stesso art. 2. Ne deriva – secondo la Corte – che l'espressione «fattispecie tributarie maturate nell'ambito regionale», contenuta nell'art. 4, in quanto si riferisce espressamente ad entrate che «affluiscono [...] ad Uffici finanziari», va intesa nel senso di fattispecie in cui si matura, nell'ambito territoriale regionale, l'obbligo di pagare il debito tributario, e cioè nel senso di fattispecie di riscossione del tributo, dalle quali sorge, appunto, tale obbli-

(96) Ai sensi dell'art. 26, 2° comma, del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600.

(97) In particolare, si fa riferimento agli stipendi ed altri emolumenti corrisposti a favore di dipendenti o altri soggetti che svolgano stabilmente la propria attività di lavoro subordinato in Sicilia.

(98) V. Corte cost., 25 marzo 2010, n. 116, *retro*, 2011, II, 687. Per un articolato commento alla pronuncia, si v. A.E. La Scala, *L'autonomia tributaria e finanziaria della Regione Siciliana*, cit., 729.

(99) Si vedano, in particolare, le sentenze nn. 71 ed 81 del 1973, quest'ultima in tema di spettanza delle ritenute irpef sui redditi di dipendenti dello Stato e degli enti pubblici con sede centrale fuori dal territorio della Regione, che prestano servizio in Sicilia, entrambe espressamente richiamate dalla Corte a sostegno della pronuncia in commento.

go di pagamento e che si collegano alla realizzazione del presupposto d'imposta (in tempi diversi, anticipati, coincidenti o successivi, a seconda della disciplina dei singoli tributi). Si tratta, perciò, in armonia con il disposto del sopra citato art. 2, di fattispecie tributarie che attengono al procedimento di riscossione e che, ai fini del suddetto riparto, rilevano con riferimento solo ai tributi riscossi nel territorio siciliano e non a quelli il cui presupposto si sia realizzato nel territorio stesso.

Nell'applicare tale statuizione generale alla spettanza del gettito dell'imposta sulle assicurazioni, la Corte ha rilevato che essa è dovuta e pagata all'erario dall'assicuratore – a favore del quale è prevista la rivalsa nei confronti degli assicurati – con riferimento ai premi assicurativi da lui percepiti e denunciati con dichiarazioni periodiche complessive. La fattispecie di riscossione si realizza dunque, secondo la Corte, presso il domicilio fiscale dell'assicuratore, con la conseguenza che, nel caso in cui tale domicilio sia situato fuori dal territorio siciliano, il gettito del tributo spetta allo Stato, in forza dell'art. 2 delle norme di attuazione statutaria. Il criterio che valorizza il luogo della riscossione ai fini del riparto del gettito tributario tra Stato e Regione assumerebbe rilievo assorbente sia rispetto al tema dell'identificazione del soggetto passivo (l'assicuratore o l'assicurato oppure il terzo contraente), sia alle difficoltà di determinare in concreto il luogo di realizzazione del presupposto d'imposta (connesse con la variabilità del *locus solutionis* del premio, a seconda delle modalità prescelte dall'assicuratore per la sua organizzazione imprenditoriale: filiali, agenti con rappresentanza, sede).

La soluzione prospettata dalla Corte non è stata ritenuta condivisibile in dottrina (100), poiché il dettato normativo potrebbe prestarsi ad una lettura alternativa. In particolare, le norme che disciplinano l'imposta sulle assicurazioni non individuano espressamente il *soggetto passivo* del tributo né il presupposto d'imposta. Su questa base, la scelta del legislatore (101) di porre a carico dell'assicuratore l'obbligo di effettuare il *versamento* cumulativamente per più contratti, discende da esigenze fiscali di controllo contro ogni evasione, e consente al fisco di rapportarsi con un numero limitato di soggetti – le imprese assicuratrici, sulle quali sono posti gli obblighi formali della dichiarazione e del versamento – anziché con la platea dei soggetti assicurati che assolvono all'obbligo d'imposta contestualmente al pagamento del premio dovuto all'assicuratore.

(100) V. G. Corasaniti, *Territorialità del presupposto e ripartizione del gettito: il caso dell'imposta sulle assicurazioni*, in Atti preparatori al Convegno di Taormina, *cit.*, 100.

(101) V. Art. 9, l. n. 1216 del 1961. Analoga norma si ritrova nel T.U. della legge tributaria sulle assicurazioni approvato con r.d. 30 dicembre 1923, n. 3281.

Secondo la dottrina più autorevole (102), infatti, il presupposto dell'imposta è il pagamento dei premi da parte del contraente, che è, pertanto, il soggetto passivo del tributo, mentre l'assicuratore riveste la qualifica di sostituto d'imposta, ed è soggetto passivo degli obblighi tributari (103). In particolare (104), la previsione normativa concernente il diritto di rivalsa dell'assicuratore sul contraente, di cui all'art. 17 della l. n. 1216 del 1961, conferma la tesi della sostituzione (105), anche perché quando l'assicuratore è all'estero, gli obblighi formali e sostanziali gravano sul contraente. Su questa base, non v'è dubbio che ad essa rimanga sottesa un'esigenza di carattere organizzativo che per sua natura non può, paradossalmente, mettere a rischio il conseguimento del gettito da parte della regione all'interno della quale si è verificato il presupposto che ne giustifica la riscossione (106).

Senza contare che solo il contraente della polizza sopporta il sacrificio economico del pagamento del premio e dell'imposta, di talché soltanto questo soggetto può qualificarsi quale contribuente e titolare della capacità fiscale ai fini dell'imposta sulle assicurazioni. Viceversa, per quanto l'assicuratore effettui il versamento dell'imposta, egli non è soggetto passivo. Su questa base, si può pertanto affermare che il presupposto d'imposta è indice della capacità fiscale che si manifesta nella Regione siciliana, sia nel caso in cui sia individuato nel pagamento del premio, da parte di un contraente domiciliato in Sicilia, all'assicuratore – ancorché quest'ultimo sia domiciliato fuori dal territorio regionale – sia qualora il presupposto sia individuato nella prestazione del servizio assicurativo reso da un soggetto a ciò abilitato nello svolgimento dell'attività d'impresa, effettuata nell'ambito del territorio dell'Isola. Se non si ricostruisse la fattispecie in questi termini la destinazione del gettito dipenderebbe dall'organizzazione interna (uffici, filiali, succursali) del soggetto obbligato per legge al versamento, il ché è da escludere (107).

A differenza di quanto statuito dalla Corte, dunque, il gettito dell'imposta sulle assicurazioni avrebbe dovuto essere attribuito alla Re-

(102) In tal senso v. F. Gallo, *L'imposta sulle assicurazioni*, cit., 226; A. Fantozzi, *op. cit.*, 538; G. Falsitta, *op. cit.*, 920.

(103) In tal senso G. Marongiu, *Gli adempimenti dell'ufficio del registro*, retro, 1997, I, 318.

(104) G. Corasaniti, *Territorialità del presupposto*, cit., 101; A.E. La Scala, *L'autonomia tributaria*, cit., 747.

(105) La sostituzione tributaria è animata dalla necessità di anticipare la riscossione e rafforzare l'accertamento (v. E. De Mita, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2004, 339), favorendo la semplificazione degli adempimenti tributari (S. La Rosa, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2009, 233).

(106) Nella sentenza n. 116 del 2010, viceversa, la Corte spiega che le esigenze amministrative sono quelle contabili o di organizzazione interna degli Uffici finanziari, nelle quali il tributo è semplicemente «dirottato» da un ufficio all'altro (par. 2.2.1).

(107) A.E. La Scala, *L'autonomia tributaria*, cit., 747.

gione (108), avendo riguardo al soggetto passivo individuato nella persona dell'assicurato, o al presupposto dell'imposta individuato nella prestazione del servizio reso dall'assicuratore nell'ambito del territorio siciliano, o nel pagamento del premio da parte dell'assicurato.

Applicando il medesimo principio di fondo, la Corte è giunta a negare alla Regione il gettito delle ritenute *ex art. 26 d.p.r. n. 600 del 1973*. Ed anche in questo caso è possibile prospettare una diversa ricostruzione della fattispecie.

Occorre anzitutto osservare che l'art. 26, 2° comma del d.p.r. n. 600, prevede che le Poste Italiane e le banche operino una ritenuta con obbligo di rivalsa «sugli interessi ed altri proventi *corrisposti* ai titolari di conti correnti e di depositi».

L'intermediario risulta quindi tenuto ad effettuare la ritenuta al momento della corresponsione del reddito di capitale, vale a dire al momento dell'accreditamento sul conto. Se si tiene conto di quanto sostenuto dalla dottrina più autorevole nella materia del diritto bancario (109) con riguardo alla localizzazione dei rapporti bancari presso la filiale ove sono stati instaurati, si giunge alla conclusione che sarà quest'ultima (110), alle condizioni previste dallo specifico rapporto, ad accreditare sul conto acceso presso di essa una determinata somma a titolo di interessi. In questo quadro, la sede del soggetto intermediario non può rilevare come elemento in grado di operare una funzione assorbente rispetto al criterio civilistico della «localizzazione del deposito» presso la filiale nella quale è stato costituito.

Né si obietti che l'imposta evidenziata, nei confronti del cliente, all'interno delle scritturazioni del deposito, costituisca, in concreto, la rivalsa operata dal sostituto, poiché essa non è estranea all'esercizio del potere impositivo dal momento che ripristina comunque il nesso

(108) G. Corasaniti, *Territorialità del presupposto*, cit., 102.

(109) G. Molle, *I contratti bancari*, in *Trattato Cicu-Messineo-Mengoni*, Milano, 1981, 64-65 segnala che nell'art. 1834 (contratto di deposito di denaro), e nell'art. 1843 c.c. trova il suo riconoscimento il principio per il quale *tutti i rapporti posti in essere con la banca si localizzano nella «filiale» presso la quale sono costituiti, per cui viene a formarsi, tra la filiale e i rapporti che ad essa fanno capo, un legame che incide sulla disciplina di essi. Per quanto non sia dubbio che, nonostante la pluralità degli stabilimenti, unica sia la personalità giuridica della banca, esigenze di carattere organizzativo impongono l'attribuzione alle singole filiali di una propria autonomia che non può essere di solo esercizio (...). Poiché esse hanno una organizzazione contabile e amministrativa propria, è ovvio che tutte le operazioni relative ad un rapporto di tale natura (deposito, n.d.r.), vadano compiute là dove il rapporto stesso si è costituito.*

(110) Già la prima Direttiva comunitaria in materia bancaria (Direttiva n. 1977/780/CEE del 12 dicembre 1977) fissando la definizione di succursale precisava che essa è *una sede di attività che costituisce parte, sprovvista di personalità giuridica, di un ente creditizio e che effettua direttamente in tutto o in parte le operazioni dell'attività dell'ente creditizio* (art. 1). Sul tema v. R. Costi, *L'ordinamento bancario*, Bologna, 2007, 347.

indispensabile tra il prelievo fiscale e la capacità individuale di sostenerlo.

Né, da ultimo, ostano difficoltà operative, poiché in Valle d'Aosta, regione le cui norme sulla finanza regionale già riconoscono la spettanza del gettito di ritenute, sono stati istituiti appositi codici tributo proprio per destinare alla ragione tali imposte (111).

Vi sarebbero stati dunque i presupposti per riconoscere alla Sicilia la spettanza regionale del gettito di cui trattasi.

Ad analoghe conclusioni si sarebbe dovuti pervenire sia per quanto concerne il gettito iva relativo alle operazioni imponibili il cui presupposto si realizzi in Sicilia e per le quali il versamento dell'imposta sia effettuato fuori dal territorio regionale – valorizzando la posizione del consumatore e non il domicilio del cedente o del prestatore – sia per le ritenute sugli emolumenti percepiti dai dipendenti di pubbliche amministrazioni con sede fuori dal territorio della Sicilia, ma che in essa svolgono stabilmente la loro attività.

In questo ultimo caso, in particolare, si è trascurato che sussiste un obbligo legislativo (112), per i dipendenti pubblici, di fissare la propria residenza nel Comune nel quale prestano servizio, di talché se tale Comune rientra nel territorio siciliano, non può dubitarsi che in tale luogo «maturi la fattispecie tributaria» e che il gettito delle ritenute spetti alla Regione (113).

7. – *Coordinamento della finanza delle regioni a statuto speciale: esperienze a confronto*

7.1. – *Specialità statutarie tra premesse comuni e «occasioni normative» di attuazione*

Meritevoli di una considerazione costituzionale unitaria ai sensi dell'art. 116 Cost., le regioni a statuto speciale hanno percorso un proprio cammino di autonomia che oltre a distanziarle, nel loro comples-

(111) Tali codici sono stati istituiti con decreto interministeriale 6 agosto 1998 onde assicurare una contabilizzazione separata da parte delle Poste e delle banche, delle ritenute in questione, consentendo a detta regione a statuto speciale la percezione dell'intero gettito tributario di sua spettanza che, altrimenti, sarebbe affluito all'Erario statale per la parte relativa alle ritenute operate dagli sportelli postali e da quelli delle banche aventi sede fuori dal territorio regionale.

(112) V. art. 12 d.p.r. 10 gennaio 1957, n. 3, ciò da cui consegue la individuazione del domicilio fiscale ex art. 58 del d.p.r. n. 600 del 1973.

(113) In tal senso, inoltre, la ritenuta, *costituisce parte indifferenziata di una imposta dovuta da ciascun contribuente, persona fisica, in relazione al presupposto del possesso di redditi in denaro o in natura, la cui base imponibile è costituita dal reddito complessivo, formato, per i residenti nel territorio dello Stato, da tutti i redditi imponibili posseduti, al netto degli oneri deducibili nonché delle deduzioni spettanti (...).*

so, dalle regioni a statuto ordinario, ha valorizzato le specificità di ciascuna di esse rispetto alle altre. Per tale ragione, risulta interessante proporre oggi una riflessione sul quadro d'insieme delle loro esperienze relative al coordinamento delle rispettive finanze regionali con il «nuovo» sistema risultante dal «federalismo fiscale» *in itinere*.

A tal fine ci si soffermerà sulle premesse comuni di questo cammino attuativo, sulle incertezze sinora emerse e sfociate in alcune pronunce della Corte costituzionale, nonché, da ultimo, sulle esperienze concrete di coordinamento ad oggi realizzate.

In termini generali, va rilevato che nel quadro dell'implementazione del «federalismo fiscale», alle regioni a statuto speciale è stato riservata una norma *ad hoc*, l'art. 27 l. n. 42 del 2009. Sotto questo profilo, la legge delega tende a rimarcare quell'autonomia differenziata che la riforma del titolo V del 2001 aveva ridimensionato solo dal punto di vista dei «privilegi» (114), mantenendo intatta la loro protezione costituzionale (art. 116 Cost.) e la conseguente salvaguardia delle forme e delle condizioni particolari di autonomia fissate negli statuti adottati con legge costituzionale (115).

Se dunque, in linea di principio, l'autonomia finanziaria di tali regioni non si presta ad essere posta sullo stesso piano delle regioni a statuto ordinario, va anche osservato che notevoli differenziazioni sono riscontrabili anche tra le stesse regioni speciali, poiché i loro statuti contengono disposizioni diverse tra di loro (116) e come tali non risultano del tutto sovrapponibili, se non negli obiettivi generali (117). Da questo punto di vista, va sottolineato che l'art. 116 Cost., facendo oggi

(114) La riforma ha determinato la modifica dell'art. 114 Cost. senza distinguere tra regioni a statuto ordinario ed altre regioni. G. Marongiu, *Brevi notarelle a margine del c.d. federalismo fiscale, retro*, 2009, I, 274, sostiene che alla luce dell'art. 114, che non distingue tra regioni a statuto ordinario e regioni a statuto speciale, queste ultime *devono (...) perdere la loro esclusività, con tutti i connessi privilegi*.

(115) E.A. La Scala, *La specialità statutaria alla prova del c.d. federalismo fiscale, retro*, 2009, I, 346 segnala che la specialità esclude sì ogni privilegio, così come pure è valevole l'equiordinazione delle regioni, ferma restando la specialità statutaria, che oggi assumerebbe una connotazione morfologia, dunque emergerebbe nelle forme in cui l'autonomia si esplica. Sul tema v. G.M. Flick, *Nuovi diritti fondamentali e ruolo delle regioni, retro*, 2009, I, 9. che richiama Corte cost., 15 aprile 2008, n. 102, massimata in *Rass. trib.*, 2008, 1399, e commentata da S.F. Cociani, *Tributi propri della regione Sardegna e armonia del sistema tributario, ivi*, 2008, 1401.

(116) A titolo di esempio può essere ricordato che l'art. 14 dello Statuto della Valle d'Aosta prevede una disposizione sulla zona franca.

(117) Va ricordato, infatti, che le regioni a statuto speciale hanno comunque inteso affrontare il federalismo fiscale come un'opportunità comune, muovendosi su direttrici e principi condivisi, esplicitati nella c.d. *Dichiarazione di Aosta* del 2 dicembre 2006 sottoscritta da tutte le regioni a statuto speciale e dalle Province autonome.

espresso riferimento ai «rispettivi» statuti (118), non intende cogliere solo in termini generali la specialità delle regioni indicate, ma riconoscere che essa è «interna» al gruppo di tali regioni, poiché ciascuna dispone di uno statuto proprio, diverso da quello dell'altra.

Non v'è dubbio che il quadro appena descritto possa apparire frammentario, quasi che la locuzione «regionalismo fiscale», oltre ad evocare il riconoscimento, a tali enti intermedi, di un'autonomia finanziaria o la valorizzazione delle autonomie già riconosciute, possa risolversi, in ultima analisi, in un localismo per certi versi esasperato. Secondo quanto autorevolmente sostenuto (119), rimane comunque il rischio che per le regioni a statuto speciale il coordinamento conseguente al «federalismo fiscale» non rappresenterà un'occasione per l'affermazione di un'autonomia normativa necessaria per realizzare compiutamente quanto già previsto nei loro statuti. Non è escluso, dunque, che esse si troveranno a perseverare nella via giurisprudenziale, come negli ultimi anni, facendo valere le istanze regionali riferite al gettito attraverso la proposizione di conflitti di attribuzione dagli esiti controversi, soprattutto sul piano degli effetti prodotti sul già magmatico quadro d'insieme della finanza delle regioni a statuto speciale (120). E, come vedremo, la via giurisprudenziale prosegue, poiché la Regione Sicilia, in particolare, ha temuto sia che la legge delega n. 42 del 2009 potesse produrre una sottrazione delle proprie competenze – e soprattutto delle spettanze di gettito – sia che gli stessi decreti attuativi sinora adottati potessero eccedere il loro ambito applicativo, quello della fiscalità delle regioni a statuto ordinario, riducendo la Regione a mero soggetto interposto rispetto ad enti locali destinatari – nelle linee generali fissate per il federalismo municipale – di risorse rivenienti dal gettito dei tributi immobiliari.

Anche in ragione di questi timori, comuni a tutte le regioni a statuto speciale, proporre un confronto tra le loro esperienze seguite alla l. n. 42 del 2009 è funzionale a verificare se, in una certa misura, questa attuazione possa costituire un momento di almeno tendenziale uniformazione tra i rispettivi regimi – pur nelle peculiarità proprie di ciascuno statuto – o se, viceversa, i loro rapporti con lo Stato possano ulteriormente differenziarsi, ferma restando la partecipazione di tutte agli obiettivi di perequazione e di solidarietà salvaguardati dalla riforma.

(118) L'art. 116 Cost. è stato riformulato ad opera dell'art. 2, l. 18 ottobre 2001, n. 3.

(119) V. A. Fedele, *Federalismo fiscale e riserva di legge*, in *Rass. trib.*, 2010, 1536.

(120) Anche l'attuazione del federalismo può dunque contribuire all'eliminazione di quello squilibrio tra autonomia normativa regionale ed eteronomia finanziaria, squilibrio segnalato dalla dottrina più autorevole già prima dell'adozione della stessa legge delega (v. A. Di Pietro, *Federalismo e devoluzione nella recente riforma costituzionale: profili fiscali*, in *Rass. trib.*, 2006, 260).

7.2. – *L'art. 27 l. n. 42 del 2009 e le procedure di attuazione tra principi generali e coordinamento*

Sul tema del coordinamento della finanza delle regioni a statuto speciale con la nuova finanza statale, la legge delega si limita a prevedere che le modifiche dell'ordinamento finanziario di tali regioni sono rimesse alle norme di attuazione dei rispettivi statuti (art. 27), fermi restando taluni criteri di carattere generale (121) di cui occorre tener conto onde assicurare che la specialità degli statuti stessi non si traduca nella violazione del principio di equiordinazione tra regioni fissato dall'art. 114 (122).

In particolare, secondo l'art. 27, 3° comma, l. n. 42 del 2009, le norme di attuazione degli statuti disciplinano il coordinamento tra le leggi statali in materia di finanza pubblica e le corrispondenti leggi riguardanti la finanza regionale e provinciale, nonché la finanza locale qualora questa rientri tra le attribuzioni della regione a statuto speciale o della provincia autonoma. Inoltre, esse definiscono i principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario con riferimento alla potestà legislativa attribuita dai rispettivi statuti alle regioni a statuto speciale e alle province autonome in materia di tributi regionali, provinciali e locali; da ultimo, come si vedrà più avanti, si prevede che le norme di attuazione individuino forme di fiscalità di sviluppo.

Secondo quanto sostenuto in dottrina (123), la scelta di formulare l'art. 27 in modo non particolarmente dettagliato non sarebbe del tutto in linea con la natura di legge di coordinamento propria della l. n. 42 del 2009 – peraltro giudicata vaga in quanto tale (124) –, e sarebbe dipesa dalle conclusioni cui era pervenuta la Corte costituzionale con riguardo alla regione Sardegna nel 2008 (125). In tale occasione, la Corte ha ritenuto, tra l'altro, che il tema del riparto delle competenze legislative tra lo Stato e una regione a statuto speciale deve essere esaminato non tanto in base agli artt. 117-119 Cost. ma in relazione allo

(121) In questo senso, l'art. 27 prevede che le regioni interessate concorrano (art. 27) al conseguimento degli obiettivi di perequazione e di solidarietà e all'esercizio dei doveri e dei diritti da essi derivanti, nonché al patto di stabilità interno e all'assolvimento degli obblighi posti dall'ordinamento comunitario, assicurando il graduale superamento del criterio della spesa storica.

(122) E.A. La Scala, *L'autonomia tributaria e finanziaria della Regione Siciliana*, cit., 346.

(123) Così V. Ficari, *Conclusioni: il cammino dei tributi propri verso i decreti legislativi delegati*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 92.

(124) Così M. Logozzo, *Il federalismo fiscale: prospettive della legge n. 42 del 2009 e autonomia finanziaria degli enti locali*, in *Boll. trib.*, 2011, 820. Con riguardo alla carenza di criteri direttivi in relazione al tributo immobiliare v. L. Salvini, *Federalismo fiscale e tassazione degli immobili*, in *Rass. trib.*, 2010, 1610.

(125) V. la già richiamata sentenza di Corte cost. n. 102 del 2008, cit.

statuto speciale (126). Alla medesima conclusione si perverrebbe (127) anche sulla base dell'art. 10 l. cost. n. 3 del 2001, secondo cui la riforma intervenuta sul titolo V non si sarebbe applicata alle regioni a statuto speciale nei casi in cui i singoli statuti avessero previsto forme di autonomia più ampie rispetto a quelle introdotte dalla medesima legge costituzionale (128).

Secondo quanto osservato di recente da autorevole dottrina (129), tuttavia, la specialità regionale è in grado di aggiungere qualcosa sia alle conclusioni della Corte che alla stessa portata precettiva dell'art. 27 della legge delega. Se, infatti, la Corte ha ammesso che la Sardegna avrebbe potuto istituire tributi propri in relazione a presupposti già coperti da tributi erariali – poiché essa avrebbe dovuto rispettare i principi dell'ordinamento tributario dello Stato tra i quali non rientrerebbe il divieto di duplicazione del presupposto – è pur vero che l'art. 27 rinvia a norme di attuazione che operano in senso pluridirezionale, poiché si riferisce sia ai *principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario con riferimento alla potestà legislativa attribuita dai rispettivi statuti alle regioni a statuto speciale e alle province autonome in materia di tributi regionali, provinciali e locali*, sia all'individuazione di forme di fiscalità di sviluppo. In ultima analisi *alla funzione di coordinamento si affianca il potere di istituire tributi regionali non solo derivati ma anche propri in spazi più ampi, così come disegnati dalla Corte costituzionale, soprattutto per quanto riguarda l'assunzione di presupposti d'imposta già noti* (130).

Il tema rimane dunque quello di provvedere all'emanazione delle norme di attuazione secondo le procedure previste dai rispettivi statuti, al fine di individuare i principi di tale coordinamento. Fino ad allora, nel caso della Sicilia, va richiamato l'art. 6 delle norme di attuazione, secondo il quale *nei limiti dei principi del sistema tributario dello Stato la Regione può istituire nuovi tributi in corrispondenza delle particolari esigenze della comunità regionale*. Tale disposizione, dunque, per quanto detto, se da un lato non escluderebbe l'assunzione di pre-

(126) V. A. Giovanardi, *Riflessioni critiche sulla ripartizione della competenze legislative in materia tributaria tra Stato e regioni alla luce delle sentenze della Corte costituzionale della regione Sardegna*, in *Rass. trib.*, 2008, 1439. Sul punto v. anche F. Picciaredda, *Federalismo fiscale e tributi propri della Regione Sardegna tra esigenze di coordinamento e tassazione ambientale*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, I, 923.

(127) Ancora V. Ficari, *Conclusioni*, cit., 93.

(128) Questa conclusione si ricava dalla lettura a contrario della disposizione, secondo cui *Sino all'adeguamento dei rispettivi statuti, le disposizioni della presente legge costituzionale si applicano anche alle regioni a statuto speciale e alle province autonome di Trento e Bolzano per le parti in cui prevedono forme di autonomia più ampie rispetto a quelle già attribuite*.

(129) Così L. Perrone, *I tributi regionali propri derivati*, in *Rass. trib.*, 2010, 1606.

(130) V. ancora L. Perrone, *op. loc. cit.*

supposti già oggetto di tributi erariali, dall'altro lato richiede la sussistenza di esigenze regionali in difetto delle quali l'ente sembrerebbe non poter esercitare alcuna potestà impositiva. Sul punto, va comunque anticipato che in relazione alle nuove disposizioni vavevoli per il coordinamento della finanza della Valle d'Aosta, l'art. 1, 162° comma, l. n. 220 del 2010, nell'attribuire alla regione la potestà di istituire tributi locali, precisa che essi debbano riguardare «presupposti non altrimenti assoggettati ad imposizione». Su questa base, è altamente probabile che il tema della duplicazione dei presupposti dovrà essere affrontato, anche per la Sicilia, presso la competente sede paritetica nella quale saranno predisposte le norme attuative.

7.3. – L'attuazione della legge delega e i ricorsi della Regione Sicilia alla Corte costituzionale

7.3.1. – Il «tavolo di confronto» e la «commissioni paritetica»: il presunto rischio di una duplicazione degli organi di attuazione

Sotto il profilo del concreto coordinamento della finanza delle regioni a statuto speciale, l'art. 27, 7° comma, l. n. 42 del 2009 ha previsto che in attuazione del principio di leale collaborazione si istituisse, presso la Conferenza permanente per i rapporti Stato-Regioni, un *tavolo di confronto* tra il Governo e ciascuna regione a statuto speciale (o provincia autonoma), onde individuare linee guida, indirizzi e strumenti per assicurare il concorso di tali enti agli obiettivi di perequazione e di solidarietà, nonché per valutare la congruità delle attribuzioni finanziarie intervenute successivamente all'entrata in vigore degli statuti, verificandone la coerenza con i principi contenuti nella legge delega e con i nuovi assetti della finanza pubblica. La scelta della legge delega è stata dunque quella di adottare un criterio pattizio, in apparenza del tutto analogo alla procedura prevista dalle disposizioni contenute all'interno di tutti gli statuti speciali, che già affidano l'attuazione delle relative norme a «commissioni paritetiche» (131).

(131) V. art. 43, Statuto siciliano; art. 107, Statuto del Trentino Alto Adige; art. 48-*bis*, Statuto Valle d'Aosta; art. 56, Statuto Sardegna; art. 65, Statuto Friuli Venezia Giulia. Il procedimento concertativo realizza un contemperamento tra il principio di specialità e quello di solidarietà e deve risultare compatibile con il rispetto degli obiettivi del patto di stabilità di cui anche le regioni a statuto speciale devono farsi carico. (Corte cost., 16 marzo 2007, n. 82). Si veda, l'art. 104 dello statuto Trentino-Alto Adige, ai sensi del quale *Fermo quanto disposto dall'art. 103 le norme del titolo VI (Finanza della Regione e delle Province) e quelle dell'art. 13 possono essere modificate con legge ordinaria dello Stato su concorde richiesta del Governo e, per quanto di rispettiva competenza, della regione o delle due province*. L'art. 63, 5° comma, dello statuto Friuli-Venezia Giulia: *Le disposizioni contenute nel titolo IV (Finanze. Demanio e patrimonio della Regione)*

L'apparente duplicazione delle sedi chiamate all'attuazione normativa delle disposizioni della legge delega – il «tavolo di confronto» e la «commissione paritetica», quest'ultima prevista dall'art. 43 dello Statuto regionale – ha spinto la Regione Sicilia, immediatamente dopo l'approvazione della legge delega, a sollevare questione di legittimità costituzionale relativa all'art. 27, 7° comma, l. n. 42 del 2009.

Nel pronunciarsi sulla questione, la Corte costituzionale (132) ha statuito che il tavolo di confronto dell'art. 27 e la commissione paritetica di cui all'art. 43 dello Statuto siciliano presentano differenti ambiti operativi e funzioni, oltre che essere composte diversamente. In particolare, l'organo statutario (133) è titolare di una speciale funzione di partecipazione al procedimento legislativo, in quanto, secondo la formulazione dell'art. 43, esso determina le norme relative sia al passaggio alla Regione degli uffici e del personale dello Stato, sia all'attuazione dello statuto stesso. Detta commissione rappresenta, dunque, secondo la Corte, un essenziale raccordo tra la Regione e il legislatore statale, funzionale al raggiungimento di tali specifici obiettivi.

Il tavolo di confronto (134) non ha, invece, alcuna funzione di partecipazione al procedimento di produzione normativa, perché l'art. 27 si limita ad attribuirgli compiti e funzioni politico-amministrative non vincolanti per il legislatore, di carattere esclusivamente informativo, consultivo e di studio; in altri termini si tratta di una sede nella quale si realizza un confronto tra lo Stato e le autonomie speciali per quanto attiene ai profili perequativi e finanziari del federalismo fiscale. La diversa natura dei due organi non genera quindi alcuna duplicazione ed in ogni caso, poiché, ai sensi dell'art. 1, 2° comma della legge delega, l'art. 27 è applicabile «in conformità con gli statuti», ne risulta che il tavolo di confronto e la norma che lo istituisce non possiedono alcuna attitudine lesiva delle prerogative statutarie della Regione, non potendo interferire con la determinazione delle norme di attuazione

possono essere modificate con leggi ordinarie, su proposta di ciascun membro delle Camere, del Governo e della regione, e, in ogni caso, sentita la regione. L'art. 50, 5° comma, dello statuto Valle d'Aosta: Entro due anni dall'elezione del Consiglio della Valle, con legge dello Stato, in accordo con la Giunta regionale, sarà stabilito, a modifica degli artt. 12 e 13 (disposizioni in materia di ordinamento finanziario), un ordinamento finanziario della regione. E, l'art. 54, 5° comma, dello statuto Sardegna: Le disposizioni del Titolo III (Finanze. Demanio e patrimonio) del presente statuto possono essere modificate con leggi ordinarie della Repubblica su proposta del Governo o della regione, in ogni caso sentita la regione.

(132) V. Corte cost., 10 giugno 2010, n. 201.

(133) La commissione è composta da quattro membri nominati dall'Alto Commissario della Sicilia e dal Governo dello Stato.

(134) Al tavolo di confronto partecipano alcuni ministri (rapporti con le regioni, federalismo, semplificazione normativa, economia e finanze, politiche europee), nonché i presidenti delle regioni a statuto speciale.

dello statuto della Regione Siciliana, che rimane riservata alla commissione paritetica (135).

7.3.2. – Sull'applicabilità, alle regioni a statuto speciale, delle disposizioni della legge delega e dei decreti legislativi sinora emanati: clausola di esclusione e clausola di salvaguardia

L'esigenza, avvertita dalla Sicilia, di individuare puntualmente le disposizioni della legge delega applicabili alle regioni a statuto speciale è scaturita dalla considerazione che alcune di esse, per la loro formulazione, avrebbero comunque potuto interferire sull'impianto statutario, mutando il quadro delle risorse sinora attribuite alla regione (136). Le numerose disposizioni impugnate, infatti, prevedono che il finanziamento delle spese degli enti locali risulta affidato non a risorse dello Stato ma delle regioni, con la conseguenza di una sottrazione di gettito non accompagnata da alcun meccanismo compensativo (137), con il rischio di pregiudicare l'esercizio delle funzioni regionali.

In proposito, la Corte (138) ha rilevato che la legge delega contiene, all'interno dell'art. 1, 2° comma, una vera e propria «clausola di esclusione», essendo univocamente stabilito che alle regioni a statuto speciale si applicano, in conformità con i loro statuti, solo le disposizioni di cui agli artt. 15, 22 e 27 della medesima legge (139). Il disposto normativo e la piana osservazione della Corte sembrano quasi indicare che il ricorso, quantomeno su questo punto, sia stato proposto in un'ottica meramente confermativa, intento comune, anche se con sfu-

(135) Si tenga peraltro presente che l'art. 27, 6° comma della legge delega richiama l'art. 4 della medesima legge che contempla la «commissione paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale», alla quale è attribuita una competenza ricognitiva delle disposizioni vigenti concernenti l'ordinamento finanziario delle regioni a statuto speciale e della relativa applicazione, prevedendosi che proprio a tal fine, nell'esercizio di tale funzione, la commissione sia integrata da un rappresentante tecnico della singola regione interessata.

(136) Questa preoccupazione è tanto più condivisibile ove si consideri che anche alla luce della sentenza n. 116 del 2010 della Corte costituzionale, il sistema siciliano è riconducibile ad «un modello di ripartizione incentrato sulle fattispecie della riscossione anziché sulle fattispecie imponibili» come rilevato da P. Russo - G. Frasoni, *Ripartizione delle basi imponibili e principi di coordinamento del sistema tributario*, in *Rass. trib.*, 2010, 1589.

(137) Secondo la regione, le soppressioni dei trasferimenti statali di spesa non risultano compensate con un gettito partecipativo dell'iva e dell'irpef di cui la Sicilia già dispone come risorse proprie.

(138) Cfr. Corte cost. n. 201 del 2010, *cit.*, par. 2.

(139) Si tratta delle disposizioni sulle città metropolitane, sulla perequazione infrastrutturale e sulle procedure dirette al coordinamento della finanza delle regioni a statuto speciale.

mature diverse, al successivo giudizio, anch'esso promosso dalla regione Sicilia, ma riferito, questa volta, alle disposizioni del decreto attuativo in materia di federalismo municipale (d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23). Nel disegnare la fiscalità locale derivante dall'attuazione del federalismo per le regioni a statuto ordinario, il legislatore ha attribuito ai Comuni, ai sensi dell'art. 2, il gettito di alcune imposte (imposta di registro, ipotecaria e catastale, irpef sui redditi fondiari), e allo stesso tempo, per realizzare in forma progressiva e territorialmente equilibrata la devoluzione ai comuni della fiscalità immobiliare ha istituito un «fondo sperimentale di riequilibrio» (art. 2, 3° comma, d.lgs. n. 23 del 2011); inoltre, ha previsto (art. 14, 2° comma) che con riguardo alle regioni a statuto speciale il decreto si sarebbe applicato nel rispetto dei loro statuti ed in conformità con le procedure di cui all'art. 27 della medesima legge delega.

Secondo la Corte (140), tale ultima disposizione introduce una *clausola di salvaguardia* che impedisce che nei confronti della regione siciliana vengano le disposizioni recate dalla prima delle norme denunciate (art. 2, da 1° a 4° comma) (141) in quanto non rispettose dello statuto di autonomia. Tale conclusione, secondo la Corte, sarebbe altresì coerente con la stessa legge delega – che del decreto sul federalismo municipale costituisce fondamento – sia poiché, come già detto, essa limita la propria applicazione alle sole regioni a statuto ordinario, riservando alle regioni ad autonomia differenziata solo talune delle proprie disposizioni (artt. 15, 22 e 27), sia in quanto lo stesso art. 27 della l. n. 42 del 2009 prevede che il concorso di tali regioni agli obiettivi di perequazione e di solidarietà, al patto di stabilità ed agli obiettivi posti dall'ordinamento europeo debba avvenire nel rispetto degli statuti speciali e secondo criteri e modalità stabiliti da

(140) V. Corte cost., 21 marzo 2012, n. 64.

(141) Scrive la Corte costituzionale: «La ricorrente deduce che l'applicazione alla Regione siciliana del d.lgs. n. 23 del 2011, prevista – a suo avviso – dal denunciato 2° comma dell'art. 14 del d.lgs. n. 23 del 2011, si pone in contrasto con il richiamato disposto degli artt. 36 e 37 dello statuto d'autonomia e con le relative norme di attuazione, perché la compartecipazione dei Comuni al gettito di determinati tributi erariali (l'iva ed i tributi concernenti la “fiscalità immobiliare”), stabilita dai pure censurati commi da 1° a 4° dell'art. 2 dello stesso decreto, comporta la devoluzione ai Comuni siciliani di un gettito tributario che, derivando da tributi riscossi nel territorio regionale, spetta, invece, alla Regione. La questione non è fondata, perché, pur *non potendosi negare la spettanza alla Regione siciliana del gettito degli indicati tributi riscossi nel suo territorio* e, quindi, la potenziale sussistenza del denunciato contrasto, deve ritenersi che proprio questo contrasto rende operante la clausola di “salvaguardia” degli statuti speciali contenuta nel parimenti censurato 2° comma dell'art. 14 del d.lgs. n. 23 del 2011, secondo cui il decreto “si applica nei confronti delle regioni a statuto speciale” solo “nel rispetto dei rispettivi statuti”. *Ne consegue l'inapplicabilità alla Regione ricorrente dei censurati commi dell'art. 2, in quanto “non rispettosi” dello statuto d'autonomia*» (enfasi giunte).

norme di attuazione dei medesimi, da definire con le procedure in essi previste.

È alla luce di tali principi statuiti solo di recente dalla Corte costituzionale che andrebbero letti, a nostro avviso, l'11° e 17° comma dell'art. 13, d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla l. 22 dicembre 2011, n. 214 (142).

Meritevoli di una disamina costituzionale appaiono, in ogni caso, tutte quelle disposizioni, pur esterne al suddetto decreto e comunque contenute in *leggi ordinarie* (come il d.l. n. 201 del 2011, conv. dalla l. n. 214 del 2011), che si riferiscano, in particolare, al trasferimento allo Stato di tributi riscossi nel territorio regionale, specie per il caso in cui non si prevedano meccanismi diretti al successivo rimborso di tali imposte agli enti locali o alla compensazione del minor gettito (143). Sotto questo profilo, in considerazione della necessità di verificare se la legge ordinaria abbia o meno violato le prerogative degli statuti speciali, risulta che la Provincia di Bolzano ha ritenuto di proporre un giudizio di legittimità costituzionale riferito a tali disposizioni (144).

7.4. – *Alcuni esempi di coordinamento della finanza regionale di regioni a statuto speciale: Trentino Alto Adige*

Il cammino per la definizione della nuova finanza regionale e provinciale del Trentino Alto Adige si è avviato con il c.d. «Accordo di

(142) Tali disposizioni prevedono sia che la metà del gettito della nuova imposta municipale sia destinata allo Stato, ad eccezione di quella riscossa in relazione ad immobili adibiti ad abitazione principale e rurali strumentali, sia che il fondo sperimentale di riequilibrio, il fondo perequativo e i trasferimenti erariali dovuti ai comuni di Sicilia e Sardegna siano soggetti a variazione in ragione delle differenze del gettito stimato ad aliquota di base derivanti dalle disposizioni sull'anticipo sperimentale dell'Imu; in caso di incapienza ciascun comune versa all'entrata del bilancio dello Stato le somme residue. Per Friuli, Valle d'Aosta e Trentino questa previsione soggiace, correttamente, alle procedure di cui all'art. 27 della legge delega. Fermo restando ogni necessario approfondimento sul fronte degli effetti finanziari della disposizione anche alla luce di compensazioni previste da altre norme, sembra potersi sostenere che in considerazione dei principi fissati dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 64 del 2012, le disposizioni di cui al d.l. n. 201 del 2011 saranno inapplicabili anche con riguardo alla Sicilia.

(143) Sul punto va ricordata l'opinione dottrinale espressa da F. Gallo, *I capisaldi del federalismo fiscale*, cit., 222, secondo il quale il nostro sistema non consente che le funzioni statali siano finanziate da risorse attribuite, a livello centrale, dalle articolazioni periferiche titolari in prima battuta del gettito di tributi statali.

(144) V. Delibera Giunta Provinciale di Bolzano, 13 febbraio 2012, in www.provincia.bz.it. Non sono tuttavia ancora disponibili maggiori dettagli sul contenuto delle censure mosse.

Milano» (145) i cui contenuti sono stati riversati all'interno dell'art. 2, l. 23 dicembre 2009, n. 191 (146).

A seguito dell'Accordo, alcune disposizioni statutarie hanno subito modifiche, altre sono state integrate, altre ancora confermate o abrogate (147).

Con riguardo ai tributi propri, l'art. 73 prevede che la regione e le province abbiano facoltà di provvedere alla loro istituzione in armonia con i principi del sistema tributario dello Stato, *nelle materie di rispettiva competenza*. Costituiscono tributi propri per espressa indicazione statutaria, le tasse automobilistiche istituite con legge regionale.

Con riguardo alla compartecipazione al gettito dei tributi erariali, l'art. 75 delinea un regime sostanzialmente generale in base al quale saranno attribuite alle Province autonome i nove decimi delle imposte percepite nei rispettivi territori (148). Eccezioni alla regola dei nove decimi riguardano l'iva – il cui gettito sarà attribuito alle province nei limiti di sette decimi, esclusa quella relativa all'importazione, e al netto dei rimborsi accordati *ex art. 38-bis*, d.p.r. n. 633 del 1972 – e le imposte ipotecarie relative ai beni siti nel territorio, viceversa integralmente devolute (art. 69).

(145) L'accordo, sottoscritto a Milano il 30 novembre 2009, è stato firmato dai rappresentanti sia della regione che delle singole province, secondo quanto previsto dall'art. 104 dello Statuto speciale con riguardo alle modifiche del proprio titolo VI, relativo alla finanza regionale e provinciale.

(146) Si tratta della Legge Finanziaria per il 2010. Il precedente normativo di coordinamento della finanza della regione in esame risale esattamente a venti anni prima, l. 30 novembre 1989, n. 386. La l. n. 191 del 2009, ha natura di «legge rafforzata» poiché, come si è detto, gli statuti speciali delle regioni ad autonomia differenziata prevedono specifiche procedure che coinvolgono commissioni paritetiche e presuppongono un accordo tra lo Stato e le regioni interessate. Per tale ragione, il valore di queste leggi è del tutto peculiare, poiché pur gerarchicamente inferiori rispetto alle leggi costituzionali e dunque agli statuti, godono di un rango superiore rispetto alle leggi ordinarie (in tema v. T. Martines, *Diritto costituzionale*, Milano, 2010, 91). Ne consegue che un ulteriore nuovo assetto della finanza regionale e provinciale potrà scaturire esclusivamente dal raggiungimento di un nuovo accordo.

(147) Per un quadro d'insieme v. G. Postal, *Il concorso della autonomie speciali agli obiettivi di finanza pubblica: il Trentino-Sudtirolo*, in *Le Regioni*, 2011, 937; S. Parolari, *Il regime finanziario delle autonomie speciali nella giurisprudenza costituzionale: uno sguardo al Trentino Alto Adige del Sudtirolo*, in J. Woelk (a cura di), *Federalismo fiscale tra differenziazione e solidarietà*, cit., 31; A. Valdesalici, *Federalismo fiscale e autonomie speciali: il nuovo assetto finanziario del Trentino-Alto Adige del SudTirolo*, in *Riv. dir. pubbl. it.*, 2010, 13.

(148) In particolare, la norma fa riferimento: *i*) alle imposte di registro, di bollo e alle tasse di concessione governativa; *ii*) all'imposta sul consumo dei tabacchi per le vendite afferenti ai territori delle due province; *iii*) all'iva all'importazione determinata assumendo a riferimento i consumi finali; *iv*) al gettito dell'accisa sulla benzina, sui gas e sugli altri prodotti energetici ivi consumati; *v*) a tutte le altre entrate tributarie erariali, dirette o indirette, comunque denominate, ad eccezione di quelle di spettanza regionale od altri enti pubblici.

Separate considerazioni merita, in particolare, l'art. 75-*bis* dello Statuto, in base al quale, nell'ammontare delle quote di tributi erariali devolute alla regione e alle province, sono comprese anche le entrate *afferenti all'ambito regionale e provinciale affluite, in attuazione di disposizioni legislative o amministrative*, ad uffici situati fuori del territorio della regione e delle rispettive province.

In relazione a tale disposizione, che rafforza lo statuto rispetto alla formulazione precedente (149), va osservato che essa sembra riprodurre l'art. 4 delle norme di attuazione dello statuto siciliano (d.p.r. n. 1074 del 1965) ma con almeno due differenze.

Anzitutto, la norma siciliana si riferisce alle fattispecie «mature», laddove quella trentina è più genericamente riferita alle «entrate afferenti all'ambito regionale e provinciale».

La seconda differenza, più rilevante, riguarda le ragioni per le quali le entrate sono affluite ad uffici situati al di fuori del territorio: la norma trentina si riferisce, infatti, a motivi derivanti dall'attuazione di *disposizioni legislative o amministrative* e non solo alle mere «esigenze amministrative» indicate dalla norma siciliana.

Volendo riprendere il tema del dualismo dei modelli di ripartizione cui si è fatto cenno nel corso della trattazione (fattispecie della riscossione del fattispecie imponibili (150)), sembra che il modello di ripartizione adottato dal Trentino, richiamando espressamente le *disposizioni legislative* che determinano un afflusso del gettito ad uffici esterni, non poggerebbe esclusivamente su fattispecie di mera riscossione, come quello siciliano a seguito della sentenza n. 116 del 2010, apparendo più orientato a valorizzare la localizzazione della fattispecie imponibile, tanto più che l'art. 75-*bis*, 2° comma si riferisce ai *fenomeni economici che hanno luogo nel territorio regionale e provinciale* (151).

Senza pretesa di esaustività, un'ultima considerazione va riservata al comma 1-*bis* dell'art. 73, secondo cui le province autonome, relativamente ai tributi erariali per i quali lo Stato ne preveda la possibilità, possono in ogni caso modificare aliquote e prevedere esenzioni, detrazioni e deduzioni purché nei limiti delle aliquote superiori definite dalla normativa statale. Ad ulteriore conferma che l'accordo di Milano non ha comunque posto fine alla «litigiosità istituzionale», va ricordato che la Corte costituzionale ha già avuto modo di pronunciarsi in più occasioni sulla norma in esame, riconoscendo alle province autonome,

(149) A. Valdesalici, *Federalismo fiscale e autonomie speciali*, cit., 15.

(150) Sul punto si rinvia ancora a P. Russo - G. Fransoni, *Ripartizione delle basi imponibili*, cit., 1589.

(151) Proprio in ragione del fondamento economico dell'attribuzione, la disposizione, rappresentandosi la difficoltà legata alla determinazione puntuale del *quantum*, indica che il gettito può essere quantificato sulla base dell'incidenza media dei tributi sul prodotto interno lordo nazionale da applicare al PIL regionale o provinciale accertato dall'Istat.

con riguardo ai tributi statali il cui gettito sia ad esse interamente devoluto, il diritto di introdurre modifiche anche diverse da quelle indicate dalla legge dello Stato, alla duplice condizione che la legge statale consenta loro le modifiche legislative e che queste ultime non determinino una pressione fiscale maggiore di quella derivante dall'applicazione dell'aliquota massima fissata dalla legge statale (152).

7.5. – (Segue): *Friuli-Venezia Giulia*

Le disposizioni dirette al coordinamento della finanza regionale del Friuli-Venezia Giulia con quella statale sono il frutto di un protocollo d'intesa del 29 ottobre 2010 che si è tradotto nelle disposizioni di cui ai 151° comma ss. dell'art. 1, l. 13 dicembre 2010, n. 220.

In tale ultimo *corpus* normativo sono contenute sia disposizioni generali dirette (anche) alla ripartizione del gettito di tributi, sia le modifiche alle norme dello statuto regionale in materia finanziaria (153).

In linea generale, ai fini del raggiungimento degli obiettivi sui saldi di finanza pubblica, il 154° comma individua un «sistema regionale integrato», tenuto all'adozione di un bilancio consolidato e formato dalla regione Friuli, dagli enti locali del suo territorio, dai suoi enti ed organismi strumentali, nonché dalle aziende sanitarie e dagli altri enti il cui funzionamento sia finanziato dalla regione medesima. All'interno del sistema integrato, la regione è destinataria di una compartecipazione ai tributi erariali: nella specie, essa avrà diritto ad una quota del-

(152) Cfr. Corte cost., 12 gennaio 2012, n. 2, pronunciatisi sul ricorso proposto dal Governo avverso la l. prov. di Bolzano n. 15 del 2010, che riconosceva, a talune condizioni, l'esenzione dall'addizionale regionale all'irpef di cui all'art. 50 d.lgs. n. 446 del 1997. Il Governo riteneva che l'art. 50 d.lgs. n. 446 del 1997 consentisse solo maggiorazioni di aliquote. La Corte ha ritenuto, viceversa, che l'art. 73, comma 1-*bis* dello Statuto speciale va interpretato nel senso che, nell'ipotesi in cui il gettito di un tributo erariale sia interamente devoluto alle Province autonome, queste, ove la legge statale consenta loro una qualche manovra sulle aliquote, sulle esenzioni, sulle detrazioni o sulle deduzioni («ne prevede la possibilità»), possono liberamente («in ogni caso») compiere una qualsiasi di tali manovre, purché essa non abbia l'effetto economico di superare il limite delle «aliquote superiori» fissate dalla legge statale. Nel rispetto di tale limite quantitativo, dunque, le Province autonome *potranno prevedere esenzioni o detrazioni anche nell'ipotesi in cui la legge statale consenta solo la variazione dell'aliquota* (v. Corte cost., 25 novembre 2011, n. 323).

(153) Con la l. n. 220 del 2010, è stata introdotta una clausola di salvaguardia al fine di assicurare che per il caso di eventuale introduzione, da parte dei decreti attuativi della l. n. 42 del 2009, di nuove forme d'imposizione in sostituzione totale o parziale dei tributi vigenti, si pervenga ad una revisione dell'ordinamento finanziario onde assicurare che la neutralità finanziaria degli effetti prodotti da tali decreti attuativi nei confronti di ciascun livello di Governo. Analoga previsione si ritrova all'art. 1, 164° comma, l. n. 220 del 2010 per la Valle D'Aosta.

le ritenute applicate sui redditi da pensione di cui all'art. 49, 2° comma, lett. a), t.u.i.r. (154).

Allo stesso tempo, tuttavia, la regione contribuisce al raggiungimento degli obiettivi nazionali effettuando un versamento annuale all'erario (370 mln. annui) eventualmente compensabile sia con il credito per le compartecipazioni alle suddette ritenute, sia con l'assunzione – previo nuovo accordo – di ulteriori funzioni attualmente esercitate dallo Stato.

La riforma, dunque, si fonda su un presupposto unitario, dato dal rispetto della neutralità finanziaria per il bilancio dello Stato – principio espressamente riportato all'interno del nuovo art. 51, 2° comma dello statuto regionale – e si avvale di un altrettanto unitario interlocutore, vale a dire la regione, ente al quale spetta sia il gettito relativo a tributi propri, sia quello riveniente da compartecipazioni e addizionali che le leggi dello Stato attribuiscono agli enti locali collocati nel territorio della regione (155).

Meritevole di segnalazione, ed indice di una nuova sensibilità della fiscalità regionale nei confronti delle norme del diritto dell'Unione Europea, è l'espressa previsione, di cui all'art. 51, 4° comma dello statuto, secondo cui, proprio nel rispetto di tali norme – ed in particolare, evidentemente, di quelle relative al divieto di aiuti di Stato alle imprese, come interpretate dalla Corte di giustizia (156) – la regione,

(154) La quota è soggetta ad andamento regressivo per assestarsi sui 20 mln. di euro annui dal 2015 al 2030.

(155) Ed anzi, qualora la legge dello Stato attribuisca agli enti locali la disciplina dei tributi o di tali compartecipazioni, *spetta alla regione individuare criteri, modalità e limiti di applicazione di tale disciplina nel proprio territorio*. Si tenga presente che, come è noto, anche la regione Friuli, negli ultimi anni, ha dovuto attivarsi nanti la Corte costituzionale per tutelare le proprie istanze, particolarmente con riguardo al gettito irpef, sulle quali il legislatore ordinario era intervenuto con la Legge Finanziaria 2007. V. Corte cost., 13 marzo 2009, n. 74.

(156) Cfr. Corte di giustizia, 6 settembre 2006, in causa C-88/03, Repubblica Portoghese c. Commissione, in *Dir. prat. trib. int.*, 2007, 319, con nota di V. Ficari, *Aiuti fiscali regionali, selettività e insularità dalle Azzorre agli enti locali italiani*; cfr. Corte di giustizia, 11 settembre 2008, nelle cause riunite da C-428/06 a C-434/06 (Paesi Baschi). Secondo la Corte, affinché possa escludersi una selettività territoriale tale da rendere la riduzione di aliquota – operata a livello locale rispetto ad un tributo erariale – incompatibile con il divieto di aiuti di Stato è necessario ricorra un'autonomia istituzionale, procedurale del amministrativa ed economico finanziaria. In altri termini, la decisione: *i)* deve essere assunta da un'autorità regionale o territoriale dotata, sul piano costituzionale, di uno statuto politico e amministrativo distinto da quello del Governo centrale; *ii)* deve essere adottata senza possibilità di un intervento diretto da parte del Governo centrale in merito al suo contenuto; *iii)* è necessario che le conseguenze economiche di una riduzione dell'aliquota d'imposta nazionale applicabile alle imprese presenti nella regione non siano compensate da sovvenzioni o contributi provenienti da altre regioni o dal Governo centrale. Sul tema si v. R. Franzè, *Il contributo della Corte*

con riferimento ai tributi erariali per i quali lo Stato ne preveda la possibilità, può modificare le aliquote, sia riducendole, oltre i limiti attualmente previsti, sia aumentandole, purché non oltre il livello massimo indicato dalla legge statale (157). Sempre nel rispetto del diritto europeo, la regione può istituire nuovi tributi locali e relativamente agli stessi consentire agli enti locali del proprio territorio di effettuare variazioni di aliquote (anche in aumento oltre i limiti), prevedere esenzioni, detrazioni, deduzioni, disponendo procedure specifiche di riscossione. In questo ultimo caso, non sarebbe configurabile una selettività territoriale per il solo fatto che la regione prevedesse in favore delle proprie imprese un determinato trattamento non applicabile in favore di imprese localizzate altrove (158). Siccome il carattere generale della misura andrebbe valutato con riguardo al contesto geografico della regione, la selettività territoriale ricorrerebbe qualora la legge regionale istitutiva del tributo riconoscesse a solo alcuni dei propri enti locali la facoltà di prevedere esenzioni, detrazioni e deduzioni, ponendo i

di giustizia delle Comunità europee alla valutazione del criterio della selettività nel sindacato di conformità al diritto comunitario degli aiuti fiscali regionali, in V. Uckmar (coordinato da), *La normativa tributaria nella giurisprudenza delle Corti e nella nuova legislatura*, Padova, 2007, 69.

(157) Si presta dunque ad essere richiamato quanto statuito da Corte cost. n. 2 del 2012. Con riguardo alle esperienze sinora maturate può essere rammentata quella relativa alla variazione dell'aliquota irap – prevista dall'art. 16, 3° comma, d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 – attribuita a tutte le regioni, di poter effettuare variazioni dell'aliquota sino ad un massimo di un punto percentuale, differenziando tale variazione per settori di attività e per categorie di soggetti passivi. Con l. reg. 18 gennaio 2006, n. 2, (seguita dal decreto presidenziale 6 dicembre 2006, n. 372) il Friuli Venezia Giulia ha esercitato tale facoltà, disponendo, ai sensi dell'art. 2, 2° comma, la riduzione di un punto percentuale dell'imposta, a talune condizioni. La commissione [cfr. Decisione 19 luglio 2006, C(2006)3213, che richiama la precedente Decisione 7 dicembre 2005, C(2005)4675], ha statuito che *purché le singole regioni non si avvalgano dei loro poteri per applicare, entro il loro margine di discrezionalità autonoma, aliquote d'imposta differenziate per settori e per soggetti passivi, si può ritenere che una misura del genere costituisca una misura generale.*

(158) Cfr. A. Carinci, *Autonomia tributaria delle regioni e vincoli del Trattato dell'Unione Europea*, in *Rass. trib.*, 2004, 1220, secondo cui: *Dal punto di vista strettamente economico, il fatto che sia lo Stato centrale a prevedere un regime di favore a vocazione territorialmente limitata, ovvero direttamente la Regione interessata, può non presentare differenze apprezzabili. Dal punto di vista logico-giuridico, invece, la differenza è significativa: nel primo caso, lo Stato, che ha sovranità sull'intero territorio, limitando ad una porzione dello stesso un dato beneficio, compie a favore dei soggetti ivi localizzati una scelta selettiva e derogatoria del sistema generale; nel secondo, invece, la limitazione a favore delle imprese collocate in un dato territorio discende dal carattere territorialmente circoscritto dei poteri del relativo ente e, di conseguenza, non appare possibile additare tale limitazione quale espressione di una scelta con finalità selettiva.*

presupposti per il trattamento differenziato tra imprese localizzate nella medesima regione ma nel territorio di enti locali diversi.

7.6. – (Segue): *Valle d’Aosta*

I contenuti del nuovo ordinamento finanziario della Valle d’Aosta, precisati all’interno dell’accordo intervenuto tra lo Stato e la Regione l’11 novembre 2010, si ritrovano sia nella l. n. 220 del 2010 – che come abbiamo visto riporta separate disposizioni concernenti il Friuli – sia nel d.lgs. 3 febbraio 2011, n. 12, diretto a modificare le disposizioni della l. 26 novembre 1981, n. 690 attuative dello Statuto regionale sotto il profilo finanziario.

Particolare rilievo assume l’art. 1, 162° comma, l. n. 220 del 2010, che nell’attribuire alla regione la potestà di istituire tributi locali, precisa che essi debbano riguardare «presupposti non altrimenti assoggettati ad imposizione» (159), determinando le variazioni delle aliquote o le agevolazioni che gli enti locali possono deliberare nell’esercizio della loro autonomia (160).

Con riguardo al gettito spettante alla regione, le norme di attuazione dello Statuto prevedono che le sia attribuito, anzitutto, tutto quanto riscosso nel territorio regionale (e non più i nove decimi, come in passato) a titolo di imposte sul reddito e sul patrimonio, comprese le imposte sostitutive (art. 2) (161). Alla regola dei nove decimi è sottratta anche l’iva (art. 3) integralmente spettante alla regione (162) così come le accise (benzina, energia elettrica; art. 4) ed altri tributi (163).

(159) Tale previsione ha dunque fugato, per la Valle d’Aosta, ogni dubbio circa la potestà, delle regioni a statuto speciale, di istituire tributi propri anche su presupposti già coperti dalla legislazione statale; per tutti, v. L. Perrone, *op. loc. cit.*

(160) In proposito, la norma richiama espressamente – a differenza di quanto previsto, ad esempio, dall’art. 51 dello statuto del Friuli – l’art. 12, 1° comma, lett. g) e h) della l. n. 42 del 2009.

(161) Si tratta, in particolare, di irpef, ired, ritenute su interessi e redditi di capitale, ritenute d’acconto sui dividendi, ritenute sui premi e sulle vincite, imposta sulle successioni e donazioni. In passato, il gettito riservato alla regione era pari ai nove decimi del riscosso, e la norma sulle ritenute, oggi espressamente precisate, si riferiva al Titolo III del d.p.r. n. 600 del 1973.

(162) È compresa l’iva all’importazione, e l’ammontare attribuito alla regione va determinato al netto dei rimborsi ex art. 38, d.p.r. n. 633 del 1972. Il gettito Iva è attribuito sulla base dei dati rilevati nel bilancio dello Stato nell’anno antecedente a quello cui la devoluzione si riferisce.

(163) Si tratta de: i) le accise sugli oli da gas, sui gas petroliferi liquefatti e sul gas naturale per autotrazione erogati dagli impianti di distribuzione situati nel territorio della regione e dell’accisa sugli stessi per uso combustibile da riscaldamento, nonché delle accise sugli altri prodotti energetici immessi in consumo da

Nel quadro delineato dalle norme di attuazione, la regola dei nove decimi continuerà invece ad applicarsi sia per una serie di ipotesi espressamente indicate (164), sia, ai sensi dell'art. 4, 3° comma, per tutte le altre entrate tributarie erariali, comunque denominate, percette nel territorio regionale, ad eccezione di quelle relative ai giochi pubblici.

Non è stato interessato dalla riforma l'art. 5, 2° comma, l. n. 690 del 1981, norma che, riguardante le riscossioni extraterritoriali derivanti da esigenze amministrative, appare più simile alla norma siciliana che non a quella trentina, per la quale ultima rilevano, come visto, anche le riscossioni esterne attuate sulla base di disposizioni legislative. L'unico tratto peculiare della formulazione della disposizione in esame risiede nella dinamica dell'afflusso, poiché si precisa che spettano alla regione le entrate affluite *dal* territorio della regione stessa *ad* uffici situati al di fuori. Sotto questo profilo, sembra doversi ritenere che l'inciso intenda porre l'accento sulla localizzazione (economica), nella regione, del fatto tassabile.

Da ultimo, pur brevi considerazioni vanno riservate al gettito derivante dall'applicazione delle ritenute sui redditi dei dipendenti delle amministrazioni dello Stato (art. 29 d.p.r. n. 600 del 1973) e sui redditi di capitale (art. 26).

L'art. 6, 1° comma, delle norme di attuazione prevede che spettino interamente alla regione le ritenute sugli emolumenti corrisposti a soggetti che svolgano la loro attività presso stabilimenti o uffici amministrativi collocati sul territorio regionale. Il successivo comma esclude dalla spettanza regionale le ritenute operate da sostituti d'imposta pubblici aventi domicilio fiscale nel territorio regionale sulle retribuzioni di dipendenti che prestino attività presso uffici esterni.

Poiché il 1° comma non distingue a seconda del luogo in cui ha sede il sostituto – tanto più che esso, individuato dalla rubrica dell'art. 29 d.p.r. n. 600 del 1973 è lo Stato – dovrebbe trarsi, argomentando *a contrario* dal 2° comma, che la regione abbia diritto alle ritenute operate da amministrazioni aventi sede centrale all'esterno sugli emolumenti di dipendenti operanti nel territorio della regione.

depositi fiscali ubicati nella regione per qualunque uso; *ii*) delle imposte sulle assicurazioni diverse da quelle corrisposte sui premi per la responsabilità civile derivante dalla circolazione dei veicoli a motore; *iii*) delle imposte sugli intrattenimenti; *iv*) dell'accisa sui tabacchi.

(164) Si tratta, in particolare: *i*) delle imposte elencate nel 1° comma dell'art. 3 (imposte di registro, ipotecaria e catastale, di bollo e tasse sulle concessioni governative) ove peraltro non si fa più menzione delle tasse di pubblico insegnamento e dei tributi automobilistici; *ii*) dei canoni per le concessioni di derivazione di acque pubbliche a scopo idroelettrico, qualora riscossi dallo Stato; *iii*) di una serie di ulteriori tributi quali le accise sugli spiriti e sulla birra, la sovrainposta di confine inclusa quella sugli oli minerali, nonché i proventi del lotto al netto delle vincite e delle somme necessarie all'organizzazione e gestione del gioco.

Orbene, nel ricorso conclusosi con la sentenza n. 116 del 2010, la Sicilia, a sostegno della propria pretesa riguardante tali ritenute (dipendenti operanti nella regione per conto dell'Amministrazione statale, come tale avente sede centrale all'esterno) ha fatto leva proprio su tale disposizione valdostana, ma la pretesa è stata rigettata sulla considerazione che, essendo la ritenuta un obbligo a carico del sostituto, la collocazione della sede centrale dell'amministrazione all'esterno del territorio regionale assume rilievo assorbente rispetto alla sussistenza di uffici nel territorio regionale. Come è noto, lo stesso criterio è stato utilizzato, giungendosi dunque alla medesima conclusione, con riguardo alle ritenute su interessi ed altri proventi di cui all'art. 26, 2° comma, d.p.r. n. 600 del 1973. In proposito, l'art. 6, 5° comma delle norme di attuazione dello statuto della Valle d'Aosta attribuisce alla regione l'intero gettito di tali ritenute relative agli interessi, premi ed altri frutti corrisposti a depositanti e correntisti da uffici postali e da sportelli bancari operanti nel territorio della regione, imponendo all'amministrazione postale ed alle banche una separata contabilizzazione annuale degli importi delle ritenute in esame. In tal modo, si attribuisce dunque rilievo alla collocazione della filiale, in quanto essa, pur sprovvista di personalità giuridica, assume comunque una rilevanza propria ai fini del rapporto bancario, secondo le pertinenti norme (165), come si è esposto retro (par. 6.7).

8. – Conclusioni in punto di autonomia finanziaria regionale siciliana

8.1. – *La specialità statutaria come rinnovato presupposto dell'autonomia*

In apertura delle nostre riflessioni, ci siamo soffermati sulle ragioni che hanno portato all'adozione di uno statuto speciale regionale e su quelle, complementari, che ne hanno determinato il riconoscimento in seno all'Assemblea Costituente, sottolineando che tali scelte presentano una radice che affonda negli eventi accaduti in Sicilia già pochi anni dopo l'unità d'Italia, unificazione che aveva determinato uno spostamento dei centri decisionali, contribuendo a che la Sicilia divenisse, per certi versi, una periferia del neonato Regno d'Italia.

L'adozione di un sistema centralistico era dipesa dalla necessità di integrare tra loro realtà geografiche ed amministrative eterogenee, ma la centralità dello Stato aveva recato con sé la funzione fiscale, deter-

(165) Già la prima Direttiva comunitaria in materia bancaria (Direttiva n. 1977/780/CEE del 12 dicembre 1977) fissando la definizione di succursale precisava che essa è *una sede di attività che costituisce parte, sprovvista di personalità giuridica, di un ente creditizio e che effettua direttamente in tutto o in parte le operazioni dell'attività dell'ente creditizio* (art. 1). Sul tema v. R. Costi, *L'ordinamento bancario*, cit., 347.

minando, come in altri Paesi europei in quel periodo, una coincidenza tra Stato nazione e sistema tributario diretto a finanziarne le funzioni (166). In questo quadro, l'insularità della Sicilia era divenuta fatalmente un fattore di lontananza e, di conseguenza, di disinteresse, alimentando anche spinte separatiste.

La Costituente adotta scelte prudenti ma obbligate: riconosce allo Statuto un valore di legge costituzionale onde evitare sollevazioni in un frangente critico, ma il ritardo sulle norme di attuazione (1965) conferma, nei fatti, quel centralismo tributario nel cui contesto le norme stesse appaiono volutamente sbiadite.

Sennonché, grazie anche all'adesione alla Comunità europea, nel corso del tempo, allo Stato come unico modello di unità politica, si sostituisce un pluralismo derivante dalla formazione di centri di potere alternativi (167), che determinano un sovrapporsi di ordinamenti giuridici riconducibili a distinte forme di comunità territoriale: l'ordinamento dell'Unione Europea e quello delle articolazioni interne dello Stato stesso. Ne deriva sia il venir meno dell'unitarietà della funzione fiscale, sia la frammentazione del sistema tributario in una pluralità di sistemi, ciascuno portatore di istanze diverse e chiamato ad esercitare funzioni differenti (168). S'impone, quale ulteriore conseguenza, la

(166) L'unità dell'organizzazione politica, infatti, accompagnata dalla funzione predominante dello Stato, ha imposto l'adozione di un sistema tributario unico destinato al reperimento delle risorse per l'esercizio delle funzioni statali. Certamente questa impostazione non era scevra da conseguenze favorevoli, poiché oltre ad assicurare una sostanziale uguaglianza tra i cittadini – chiamati a contribuire fiscalmente secondo le medesime regole – essa avrebbe determinato un sostanziale affidamento della popolazione locale circa l'effettivo esercizio di funzioni da parte dello Stato impositore.

(167) Sul tema, si v. l'interessante contributo di P. Boria, *La frantumazione del sistema tributario in una pluralità di sistemi tributari*, in AA.VV., *Dal diritto finanziario al diritto tributario*, III, Napoli, 2011, 705. L'ordinamento tributario è definito «multi-livello» da R. Perrone Capano, *Crisi dell'ordinamento tributario e garanzie dei contribuenti tra eclissi del sistema parlamentare e avvio di un ordinamento finanziario multi-livello*, in AA.VV., *Dal diritto finanziario al diritto tributario*, III, Napoli, 2011, 665. Di ordinamento «plurilivello equiordinato» parla invece A. Fantozzi, *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in *L'attuazione del Titolo V della Costituzione*, Milano, 2005, 713. Si segnala anche E. Castorina, *Il nuovo modello costituzionale di finanza regionale e locale*, in AA.VV., *Studi per Giovanni Nicosia*, Milano, 2007, III, 309.

(168) Se, a livello generale, vi è interesse a sostenere il *welfare state* nazionale, per le regioni, viceversa, rilevano le esigenze di sviluppo (salute, ambiente); gli enti esponenziali minori necessitano invece di risorse per infrastrutture o bisogni specifici. Nel caso degli enti locali, si tende alla distribuzione del carico fiscale sulla base di schemi di carattere commutativo che prevedono lo scambio tra prestazione tributaria e servizio pubblico reso al contribuente, secondo il criterio del beneficio. Sul punto, v. ancora, P. Boria, *La frantumazione*, cit., 706; nonché

necessità di redistribuzione del gettito tra i vari livelli o l'attribuzione, agli enti locali, della potestà di esercitare prerogative tributarie tra loro coordinate poiché *il contribuente è uno e gli enti impositori sono più* (169).

Nel nuovo sistema policentrico non vi è ragione di azzerare le peculiarità delle regioni a statuto speciale, e della Sicilia in particolare.

Come abbiamo spiegato in apertura, la Sicilia, per la prossimità geografica con i Paesi del Mediterraneo, dovrebbe rappresentare l'avanposto ideale per l'interlocuzione con tali Stati-*partners* nel quadro degli Accordi Euro-Med, costituendo la porta mediterranea dell'Europa e ritagliandosi un ruolo nel mutato contesto. Ciò anche in considerazione delle prerogative previste dall'art. 117 Cost. circa i rapporti intrattenuti dalle regioni con gli altri Stati e con la stessa Unione Europea (170).

La specialità statutaria possiede ancora, dunque, un significato che valorizza la Regione non solo nel contesto nazionale, ma in quello Europeo.

8.2. – *La necessaria revisione delle norme tributarie di attuazione*

La specialità statutaria siciliana, che dunque è tuttora un valore da proteggere e da esaltare, si è tradotta in norme tributarie di attuazione che hanno determinato, come abbiamo visto, un vasto contenzioso fondato su conflitti di attribuzione Stato-Regione.

Già sulla base delle disposizioni attuali, tali vicende avrebbero potuto avere un esito diverso, dichiarandosi la spettanza regionale del gettito riveniente da talune imposte oggetto del contenzioso. Sennonché, poiché tali conflitti sono stati risolti dalla più recente giurispru-

F. Gallo, *Ancora in tema di autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali nel nuovo titolo V della Costituzione*, in *Rass. trib.*, 2005, 1037. Questa concezione è propria della scuola liberale tedesca, come apprendiamo da A. Colarusso, *I tributi locali in Italia*, Padova, 1937, 4.

(169) V. G. Abbamonte, *Federalismo e partecipazione nella Costituzione*, in AA.VV., *Dal diritto finanziario al diritto tributario*, cit., 602.

(170) La norma costituzionale, oltre a prevedere che sono materie di legislazione concorrente il commercio con l'estero nonché i rapporti internazionali e con l'Unione europea delle Regioni, dispone che «le regioni (...) nelle materie di loro competenza provvedono all'esecuzione e all'attuazione degli accordi internazionali e degli atti dell'Unione Europea nel rispetto delle norme di procedura stabilite con legge dello Stato». Ed ancora, si riconosce che la Regione, sempre nelle materie di sua competenza, «può concludere accordi con Stati ed intese con enti territoriali interni ad altro Stato». Sul ruolo delle regioni nel contesto europeo v. L. Violini, *Recenti sviluppi del regionalismo italiano: le riforme costituzionali e il processo di integrazione europea*, in *Quaderni regionali*, 2011, 949.

denza della Corte costituzionale (171) in senso sfavorevole alla Sicilia, in occasione del coordinamento della finanza regionale, occorrerà certamente intervenire sulle norme tributarie di attuazione dello Statuto, onde finalmente giungere alla modifica del quadro attuale ed all'aggiornamento delle medesime, come peraltro più volte auspicato dalla stessa Corte.

Come sappiamo, nell'interpretare l'art. 4 delle norme di attuazione – secondo cui nelle entrate spettanti alla regione sono comprese anche quelle relative a fattispecie maturate nell'ambito regionale che affluiscono per esigenze amministrative ad Uffici finanziari situati fuori del territorio della regione – la Corte, chiamata a pronunciarsi sulla spettanza del gettito di talune ritenute alla fonte, ha statuito che la locuzione «fattispecie tributarie maturate nell'ambito regionale» deve essere letta come «fattispecie di riscossione che si sono realizzate nella Regione», poiché l'art. 2 delle disposizioni di attuazione fa riferimento alle «entrate tributarie erariali *riscosse* nel suo territorio».

Su questa base, secondo la Corte, la «maturazione» della fattispecie in ambito regionale ricorre, ad esempio, ogniqualvolta il sostituto d'imposta abbia il proprio domicilio fiscale nel territorio della regione, spettando allo Stato il gettito delle ritenute (a titolo d'imposta o di acconto) versate da sostituti localizzati fuori dalla Sicilia in relazione a fattispecie che pure presentino eventuali momenti di collegamento con il territorio regionale.

In questo quadro, il riferimento alle «esigenze amministrative», secondo la Corte, *vuol dire che lo Stato può, anche con legge, a fini di razionale organizzazione degli uffici, determinare modificazioni delle competenze di questi ed al caso disciplinare diversamente le modalità della riscossione.*

Questo passaggio della sentenza della Corte sembra prestarsi a differenti letture.

Secondo la prima, le esigenze amministrative sono solo di carattere operativo, poiché riguardano le competenze degli uffici e le relative modifiche, che possono influire sulla riscossione del gettito. Queste modifiche, che intervengano o meno con legge, non incidono sulla spettanza regionale delle somme, poiché trattasi di aspetti eminentemente organizzativi.

Se, come sembra, questa è la lettura da attribuire alla statuizione della Corte – il ché pare confermato dall'inciso («*anche con legge*») proprio in quanto non è necessaria la legge per disciplinare tali aspetti organizzativi – potrebbe considerarsi appropriata la scelta operata dalla regione Trentino nella revisione delle norme di riparto del proprio gettito.

L'art. 75-*bis* dello Statuto di tale regione prevede, infatti, che nell'ammontare delle quote di tributi erariali devolute alla regione e alle

(171) Si fa riferimento alla più volte richiamata Corte cost., 25 marzo 2010, n. 116.

province, sono comprese anche le entrate *afferenti all'ambito regionale* e provinciale affluite, *in attuazione di disposizioni legislative o amministrative*, ad uffici situati fuori del territorio della regione e delle rispettive province. Orbene, tale scelta sarebbe appropriata perché tendendo a distinguere le disposizioni amministrative da quelle legislative, riserverebbe alle prime gli aspetti di carattere organizzativo degli uffici, facendo ricadere nell'ambito delle seconde (le «disposizioni legislative») tutte le rimanenti ipotesi, come appunto la sostituzione d'imposta che è il tema che più interessa; in tal modo, se un sostituto, essendo domiciliato all'esterno, versasse le ritenute (che sono un obbligo di legge) fuori dalla regione, queste spetterebbero comunque a quella nella quale può ritenersi localizzato il rapporto (bancario, secondo l'esempio proposto e su cui si è pronunciata la sentenza n. 116 del 2010).

In linea di principio, sull'esempio trentino, potrebbe essere utile una riformulazione dell'art. 4 delle norme di attuazione, sostituendo l'attuale inciso «per esigenze amministrative» con un riferimento a «disposizioni legislative o amministrative». Sennonché, ciò non sarebbe sufficiente a porre rimedio al convincimento della Corte che le «fattispecie maturate in ambito regionale» siano solo le «fattispecie di riscossione maturate in ambito regionale», poiché l'art. 2 delle medesime disposizioni di attuazione, come detto, riguarda le «entrate tributarie erariali *riscosse* nel suo territorio», in luogo delle quali potrebbe farsi riferimento, indicativamente, alle entrate relative ad imposte (anche) erariali riguardanti fattispecie tributarie tassabili maturate nel suo territorio.

Tale modifica potrebbe permettere di mantenere, senza conseguenze negative, la locuzione, contenuta nell'art. 4, relativa alle «fattispecie tributarie maturate in ambito regionale», inciso il cui omologo nello Statuto trentino è rappresentato dalle «entrate afferenti all'ambito regionale», espressione peraltro generica («afferenti») ed in quanto tale criticabile.

Ciò posto, occorre segnalare che secondo una lettura alternativa del sopra riportato passaggio argomentativo della Corte costituzionale, si potrebbe giungere alla conclusione che l'introduzione, all'interno dell'art. 4 delle norme di attuazione, di un riferimento alle «disposizioni legislative» potrebbe non risultare comunque sufficiente a superare il convincimento dei Giudici, poiché tali «disposizioni legislative» riguarderebbero comunque l'afflusso «ad Uffici finanziari al di fuori della regione», circostanza che la Corte ha già detto poter essere disciplinata «anche con legge». In ultima analisi, dunque, il riferimento alle «disposizioni legislative» non sarebbe di per sé dirimente al fine di ricomprendere le disposizioni sulla sostituzione d'imposta, poiché potrebbe essere interpretato con riguardo alle sole disposizioni concernenti gli uffici (172).

(172) A questo proposito, occorrerà approfondire quale possa essere l'incre-

Questa possibilità renderebbe opportuna un'indicazione espressa delle ritenute e delle imposte delle quali si richiede l'attribuzione del gettito.

In ultima analisi, volendo apportare un contributo *de iure condendo* al tema della revisione delle norme di attuazione, si potrebbero avanzare talune brevi conclusioni.

Anzitutto andrebbe valutata l'opportunità che il nuovo disegno delle disposizioni tributarie di attuazione dello Statuto regionale considerasse una modifica dell'art. 2, onde riferire la norma alle entrate relative ad imposte erariali riguardanti fattispecie tributarie tassabili maturate nel suo territorio, eliminando, nell'art. 2 come nelle altre norme, ogni riferimento alle mere imposte *riscosse* nel territorio siciliano.

In secondo luogo, all'interno dell'art. 4 ed in ogni altra norma del medesimo tenore, si potrebbe aggiungere un riferimento alle «disposizioni legislative» che abbiano determinato l'afflusso (*rectius*: il versamento) di imposte al di fuori del territorio regionale in relazione a fattispecie maturate al suo interno. In proposito, si potrebbero tenere distinte le esigenze amministrative per confermare che le disposizioni legislative non riguardano meramente l'organizzazione degli uffici. In altri termini, si potrebbe far riferimento a «entrate che affluiscono, per disposizioni legislative o per esigenze amministrative» (all'esterno della regione).

Da ultimo, sull'esempio della Regione Valle d'Aosta, si potrebbero indicare partitamente, nelle norme attuative, le ritenute spettanti alla Sicilia anche qualora il sostituto sia domiciliato all'esterno e nei limiti in cui la ricchezza assoggettata a tassazione sia «siciliana» a motivo della collocazione – ad esempio – del rapporto bancario o postale o comunque della fonte produttiva del reddito (173).

mento del gettito riveniente da tale modifica a fronte della conseguente perdita delle ritenute effettuate da sostituti domiciliati in Sicilia con riguardo a fattispecie «esterne».

(173) Questa scelta dovrà essere accompagnata da una clausola di salvaguardia al fine di assicurare che per il caso di eventuale introduzione di nuove forme d'imposizione in sostituzione totale o parziale dei tributi vigenti, si pervenga ad una revisione dell'ordinamento finanziario onde assicurare che la neutralità finanziaria degli effetti prodotti da tali nuove norme nei confronti di ciascun livello di Governo. Un clausola di tal genere è stata introdotta dalla l. n. 220 del 2010 per Friuli Venezia Giulia e Valle d'Aosta, al fine di assicurare la neutralità che per il caso di eventuale introduzione, da parte dei decreti attuativi della l. n. 42 del 2009, di nuove forme d'imposizione in sostituzione totale o parziale dei tributi vigenti al momento dell'introduzione delle nuove disposizioni di attuazione della fiscalità regionale (v. per la Valle d'Aosta, l'art. 1, 164° comma, l. n. 220 del 2010).

8.3. – Sulla clausola di esclusione dell'art. 2 delle norme di attuazione

Ulteriori riflessioni vanno dedicate all'art. 2 delle norme di attuazione nella parte in cui esso prevede un'eccezione alla spettanza regionale del gettito. Ciò anche in considerazione degli spunti giurisprudenziali emersi da ultimo e che ne richiedono la modifica onde evitare un disallineamento tra regioni a statuto speciale; tale disallineamento, pur giustificato dall'attuale tenore letterale delle pertinenti disposizioni, non pare coerente con la *ratio* che dovrebbe essere loro sottesa.

Come è noto, l'art. 2 prevede che spettino alla regione, oltre alle entrate tributarie da essa direttamente deliberate, tutte quelle di natura erariale riscosse nel 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*. Sulla base della norma, dunque, affinché il gettito di un tributo erariale possa essere «sottratto» alla Regione Sicilia è necessario che esso sia un tributo «nuovo» e che la relativa legge istitutiva individui specificamente la destinazione del gettito, precisando quali oneri statali, per finalità contingenti o continuative, saranno da esso coperti. In difetto di tali requisiti, il gettito del tributo erariale è destinato alla Regione.

Orbene, tale disposizione è venuta in rilievo in una recente pronuncia della Corte costituzionale (174), che ha deciso un conflitto di attribuzione sollevato dalla Sicilia in relazione alla spettanza del gettito dell'addizionale erariale della tassa automobilistica, istituita dall'art. 23, 21° comma, d.l. n. 98 del 2011 ed il cui gettito, per espressa previsione normativa, è di spettanza statale.

In giudizio, la Regione ha fatto valere la violazione dell'art. 2 delle norme di attuazione, sia per difetto della novità del tributo – poiché trattavasi di un'addizionale ad un tributo esistente – sia perché si dubitava dell'esatta individuazione degli oneri alla cui copertura sarebbe stato destinato il gettito.

La Corte ha rigettato il ricorso sia riconoscendo la novità del tributo in considerazione del fatto che l'addizionale genererà *nuovo* gettito, sia precisando che la legge prevede espressamente gli oneri che lo Stato dovrà coprire con il medesimo (175).

(174) V. Corte cost., 31 maggio 2012, n. 135.

(175) Sul punto va ricordato che varie disposizioni contenute nel decreto istitutivo del tributo (artt. 13, 17, etc.) prevedono una serie di interventi che si traducono sia in maggiori spese che in minori entrate e che, secondo l'art. 40 dovranno essere coperte (anche) attraverso il gettito dell'addizionale. Tra le spese finanziate con il tributo ve ne sono alcune di carattere continuativo (agevolazioni per l'imprenditoria giovanile e i lavoratori in mobilità, istituzione della zona franca di Lampedusa, etc.) ed altre che invece rivestono carattere contingente.

Sennonché, la stessa Corte, pronunciandosi sulla spettanza del gettito del medesimo tributo alla Regione Trentino Alto Adige (176), è giunta a conclusioni opposte, in considerazione del diverso tenore delle norme di attuazione. Quanto al Trentino, l'art. 9 d.lgs. 16 marzo 1992, n. 268, infatti, riserva allo Stato il gettito derivante da nuovi tributi se la legge, tra l'altro (177), ne destina il gettito a spese specifiche di carattere esclusivamente *non continuativo* – dunque solo *contingenti* – e sempreché il gettito risulti *temporalmente delimitato* nella misura in cui si preveda, quantomeno, una limitazione temporale all'applicazione dell'imposta.

Nel caso di specie, la Corte, rilevando sia che la norma sull'addizionale automobilistica non prevede limiti temporali, sia che la maggior parte delle spese finanziate hanno carattere continuativo, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della disposizione nella parte in cui non attribuisce alle province autonome trentine i nove decimi del relativo gettito, come da Statuto.

Orbene, è da ritenere che la norma trentina debba essere presa in considerazione ai fini della modifica dell'art. 2 delle norme di attuazione siciliane. Ed invero, l'art. 9 l. n. 268 del 1992 coglie con puntualità la *ratio* dell'eccezione alla regola generale della spettanza regionale dei tributi riferiti al suo territorio. In questo senso, proprio per evitare che la spettanza statale del tributo nuovo, da *eccezione* possa tradursi in *regola*, essa prevede espressamente che l'orizzonte temporale del gettito allo Stato debba essere limitato, e il carattere delle spese finanziate debba essere non continuativo, poiché viceversa occorrerà garantire la continuità del gettito stesso. Ne emerge con chiarezza che l'art. 2 delle norme di attuazione siciliane sia incoerente con tale *ratio* nella parte in cui si riferisce anche alle «finalità continuative», inciso sul quale occorrerebbe intervenire prevedendo che ai fini della spettanza statale del gettito la legge debba indicare limiti temporali specifici.

9. – Regioni a statuto speciale ed agevolazioni fiscali

9.1. – Le agevolazioni tributarie nell'art. 27 della legge delega

L'art. 27, 3° comma, l. n. 42 del 2009, alla lett. c), dispone che le norme di attuazione del federalismo con riguardo alle regioni a statuto speciale *individuano forme di fiscalità di sviluppo, ai sensi dell'art. 2, 2° comma, lett. mm), e alle condizioni di cui all'art. 16, 1° comma,*

(176) V. Corte cost., 6 giugno 2012, n. 142.

(177) Altre condizioni previste sono: *i)* che le finalità siano diverse da quelle contemplate in alcune disposizioni richiamate; *ii)* che le spese finanziate dal nuovo tributo non rientrino nelle materie di competenza della regione o delle province; *iii)* che il gettito sia contabilizzato distintamente nel bilancio dello Stato e quindi sia quantificabile.

lett. d). La richiamata lett. *mm*) prevede che in conformità con il diritto comunitario, si debba privilegiare la creazione di *nuove attività d'impresa nelle aree sottoutilizzate*. Il riferimento all'art. 16, 1° comma, lett. *d*) è funzionale a richiamare gli obiettivi di promozione dello sviluppo economico e sociale, di coesione delle aree sottoutilizzate, della rimozione di equilibri strutturali, ed altri obiettivi meritevoli di tutela. L'art. 27 non richiama, viceversa, la lett. *c*) del 1° comma dell'art. 16, che pure avrebbe avuto un significato particolare nel caso della Sicilia, poiché prevede che ai fini degli interventi di cui all'art. 119, 5° comma, Cost. occorre considerare le specifiche realtà territoriali, la collocazione geografica degli enti, la loro prossimità al confine con altri Stati o con regioni a statuto speciale, nonché l'esigenza di tutela del patrimonio storico e artistico come strumento di promozione dello sviluppo economico e sociale. Il mancato richiamo di tale disposizione come criterio sulla cui base articolare la fiscalità di vantaggio è criticabile proprio dal momento che il patrimonio storico-artistico siciliano, per la sua rilevanza, avrebbe meritato di essere valorizzato come primo fattore di sviluppo e di occupazione.

In questo quadro, il tema dell'insularità rileva ai fini della perequazione infrastrutturale, disciplinata dall'art. 22 della legge delega, norma che la Corte costituzionale ha ritenuto applicabile anche alle regioni a statuto speciale (178).

La legge delega, dunque, anche per le regioni ad autonomia differenziata, ha inteso imprimere alla fiscalità di vantaggio uno specifico connotato di sviluppo, onde consentire la creazione di nuove attività d'impresa.

9.2. – *Prerogative siciliane in materia di irap tra anticipazione del federalismo e nuovo coordinamento*

L'art. 40 d.l. 31 maggio 2010, n. 78 ha previsto che in anticipazione delle federalismo fiscale ed in considerazione della particolarità della situazione economica del sud, alcune regioni, sia a statuto ordinario che a statuto speciale (tra cui la Sicilia) (179), avrebbero potuto, con propria legge, modificare le aliquote irap, fino ad azzerarle, e disporre esenzioni, deduzioni e detrazioni nei riguardi delle nuove iniziative produttive. Questa facoltà era condizionata sia al rispetto della normativa europea e della giurisprudenza della Corte di giustizia, sia all'emissione di un decreto del Consiglio dei Ministri diretto ad individuare il periodo d'imposta a partire dal quale le regioni interessate avrebbero potuto esercitare tale prerogativa.

Orbene, va ricordato che l'art. 16, 3° comma, d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, già attribuisce a *tutte* le regioni la possibilità di effettua-

(178) V. Corte cost., 10 giugno 2010, n. 201.

(179) Si trattava di Abruzzo, Basilicata, Molise, Calabria, Campania, Puglia, Sardegna e Sicilia.

re variazioni dell'aliquota irap sino ad un massimo di un punto percentuale, differenziando tale variazione per settori di attività e per categorie di soggetti passivi. Con l. reg. 18 gennaio 2006, n. 2, il Friuli Venezia Giulia ha esercitato tale facoltà, disponendo la riduzione di un punto percentuale dell'imposta, in favore delle imprese che oltre a conseguire un aumento del valore della produzione netta avessero registrato un incremento dei costi relativi al personale (art. 2, 2° comma). La Commissione europea (180), in tale occasione, ha statuito che *purché le singole regioni non si avvalgano dei loro poteri per applicare, entro il loro margine di discrezionalità autonoma, aliquote d'imposta differenziate per settori e per soggetti passivi, si può ritenere che una misura del genere costituisca una misura generale.*

La generalità della misura, dunque, dipende sia dall'attribuzione a tutte le regioni della prerogativa di intervenire sulle aliquote, sia dall'applicazione della riduzione senza distinguere tra un settore ed un altro, onde impedire un'obiezione di selettività materiale.

Come è stato osservato in dottrina (181), la circostanza che l'agevolazione dell'art. 40, d.l. n. 78 del 2010 fosse da riservarsi alle sole «nuove iniziative produttive», avrebbe consentito che l'aiuto fosse autorizzato «in deroga», ai sensi dell'art. 107, par. 3, lett. a) e c), TFUE.

All'art. 40 è tuttavia seguita l'approvazione, per le regioni a statuto ordinario, del d.lgs. n. 68 del 2011, il cui art. 5, applicabile dal 2013, conferma la potestà delle medesime in punto di riduzione delle aliquote (compreso l'azzeramento) nonché di previsione di deduzioni e detrazioni. La norma stessa, oltre a non prevedere che tali benefici debbano essere riservati alle sole nuove iniziative produttive, dispone che gli effetti finanziari derivanti dalla concessione dell'agevolazione debbano rimanere ad esclusivo carico del bilancio regionale e conseguentemente il minor gettito non sarà compensato da alcun trasferimento statale (182). Questo accorgimento è stato con tutta evidenza previsto al fine di escludere una delle obiezioni che sarebbero potute scaturire da quanto esposto dalla Cor-

(180) Cfr. Decisione 19 luglio 2006, C(2006)3213, che richiama la precedente Decisione 7 dicembre 2005, C(2005)4675. In tema, v. A. Carinci, *I vincoli comunitari all'autonomia tributaria di regioni ed enti locali*, in V. Ficari (a cura di), *L'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali*, Milano, 2009, 81.

(181) Così F. Fichera, *Divieto di aiuti di Stato e fiscalità di vantaggio. L'attuazione del federalismo fiscale in Italia*, in AA.VV., *Dal diritto finanziario al diritto tributario*, cit., 623-24, ove l'A. richiama la lettera 22 novembre 2000 dell'allora Commissario europeo alla concorrenza, Monti, il quale indicava che avrebbe potuto essere qualificato come aiuto di Stato al funzionamento l'eventuale introduzione di un'aliquota irpeg ridotta limitata alle sole imprese aventi sede nel Mezzogiorno. Nella lettera si leggeva che si sarebbe potuti giungere a conclusioni diverse qualora si fosse trattato di aiuti regionali destinati a nuovi investimenti o a nuova occupazione.

(182) L'azzeramento e la riduzione sono sottoposti a due limiti, dal punto di vista «interno»: che la regione non sia sottoposta ad un piano di rientro per deficit sanitario e che, allo stesso tempo, la maggiorazione dell'addizionale irpef non sia superiore a 0,5%.

te di giustizia nella sentenza Azzorre, cioè la necessità che l'ente sub-statale sia dotato di autonomia finanziaria.

L'art. 5 vale tuttavia per le sole regioni a statuto ordinario ed è una norma successiva alle disposizioni già approvate con riguardo al coordinamento della finanza del Friuli Venezia Giulia con la nuova finanza statale (art. 1, 157° comma, l. 13 dicembre 2010, n. 220). Tra tali norme rientra anche la previsione per la quale nel rispetto delle norme dell'Unione Europea sugli aiuti di Stato, la Regione, tra l'altro, possa *con riferimento ai tributi erariali per i quali lo Stato ne prevede la possibilità, modificare le aliquote, in riduzione, oltre i limiti attualmente previsti, (...), prevedere esenzioni dal pagamento, introdurre detrazioni d'imposta e deduzioni dalla base imponibile.*

Sulla base di quanto detto, è evidente che in sede di definizione del coordinamento della nuova finanza regionale siciliana, occorrerà una specifica disposizione che stabilisca le prerogative regionali in punto di irap ed è opportuno che essa sia modellata sulla base dell'art. 5 d.lgs. n. 68 del 2011. Sulla base di tale disposizione – e previo conseguimento di apposita deroga mediante notifica della misura alla Commissione europea da parte delle regione, proprio allo scopo di favorire la creazione di nuove attività d'impresa – come previsto dal combinato disposto degli artt. 27, 3° comma, lett. c) e art. 2, 2° comma, lett. mm), l. n. 42 del 2009, si potrà certamente valutare di introdurre in Sicilia, con legge regionale, eventuali riduzioni di aliquota o deduzioni dalla base imponibile riservate o meno alle nuove iniziative produttive, se del caso specificando per quanti periodi d'imposta le nuove imprese potranno beneficiarne. Anche al fine di evitare eccezioni con riguardo illegittimi sul piano interno e del diritto UE, l'agevolazione andrà riservata a *tutte* le nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo senza distinguere tra settore di appartenenza dell'impresa, forma giuridica dell'attività, collocazione geografica della sede legale (nel caso di società) o del domicilio fiscale del soggetto che esercitando un'attività nel territorio della regione realizza un valore della produzione tassabile ai fini irap.

9.3. – *Fiscalità di vantaggio nella legge delega e incentivi all'occupazione, alla ricerca e all'innovazione introdotti da enti sub-statali*

Il riferimento contenuto nella legge delega con riguardo alla fiscalità di sviluppo nelle «aree sottoutilizzate», da un lato riecheggia il credito d'imposta per le aree svantaggiate (183) e dall'altro si ritrova

(183) Il credito d'imposta in questione è un beneficio fruibile fino al 2013 ed è stato introdotta dall'art. 1, 271° comma ss., l. n. 296 del 2006, secondo cui alle imprese che effettuino l'acquisizione, anche in leasing, di beni strumentali nuovi (materiali ed immateriali) destinati a strutture produttive ubicate in alcune regioni «svantaggiate», tra cui la Sicilia, spetta un credito d'imposta automatico la cui percentuale varia secondo un'intensità che considera le dimensioni dell'im-

nel (successivo) Patto *Euro Plus* (184), un piano approvato nel 2011 dai capi di Stato della zona euro per favorire il coordinamento delle politiche economiche al fine di stimolare, tra l'altro, la competitività e l'occupazione. A tale scopo, anche per promuovere la produttività nelle regioni in ritardo di sviluppo, il Patto prevede l'adozione di politiche – che si traducano in norme fiscali – che riducano l'imposizione sul lavoro e favoriscano l'ingresso nel relativo mercato.

Nel quadro delle iniziative del patto, lo Stato Italiano, anche in funzione di una sistematica definizione a livello europeo della fiscalità di vantaggio per le regioni del Mezzogiorno, ha introdotto un credito d'imposta per ogni lavoratore assunto a tempo indeterminato entro 24 mesi dall'entrata in vigore del decreto (art. 2, d.l. 13 maggio 2011, n. 70). Il credito d'imposta era cofinanziato da risorse provenienti dai fondi strutturali e da importi posti a disposizione dallo Stato. Tale agevolazione non ha avuto particolare fortuna in Sicilia, al punto che una quota delle risorse stanziata è rimasta inutilizzata e lo Stato ha provveduto ad acquisirne il residuo a titolo definitivo, con l'avallo della Corte costituzionale (185).

Oltre ad incentivi riguardanti i nuovi investimenti in beni strumentali o l'assunzione dei dipendenti, vi è un'altra area sulla quale l'Unione Europea ha ritenuto di concentrare i propri sforzi e che sembra particolarmente coerente con il contenuto della legge delega in punto di fiscalità di vantaggio. Si tratta degli aiuti alla ricerca, allo sviluppo e all'innovazione, che hanno trovato spazio all'interno della c.d. *General Block Exemption Regulation* (regolamento 6 agosto 2008, n. 800) che dichiara a priori compatibili con il mercato comune alcune categorie di aiuti, da porre in essere mediante sovvenzioni dirette, contributi in conto interessi, prestiti, o anche mediante sgravi fiscali.

All'interno del regolamento si rileva (v. considerando n. 58) che gli aiuti alla ricerca, allo sviluppo e all'innovazione rivestono un'importanza particolare specie per le PMI, poiché uno dei loro svantaggi strutturali consiste nelle difficoltà che tali imprese possono incontrare ad accedere a nuovi sviluppi tecnologici, al trasferimento di tecnologia o a personale altamente qualificato.

A talune condizioni sono ritenuti compatibili con il mercato co-

presa. In dottrina, v. l'ampio contributo di A.E. La Scala, *Autonomia tributaria regionale e fiscalità di vantaggio: un caso recente in Sicilia*, in *Rass. trib.*, 2010, 449. Nella prassi, v. Agenzia delle entrate, circ. 11 aprile 2008, n. 38.

(184) V. le conclusioni del Consiglio europeo, 20 aprile 2011, in www.consilium.europa.eu del uedocs.

(185) V. Corte cost., 12 luglio 2012, n. 184. La regione aveva richiesto l'assegnazione dei fondi inutilizzati. La Corte rileva la genericità delle censure e l'inconferenza dei parametri evocati, non essendo stati spiegati i motivi per i quali la mancata assegnazione alla Regione delle somme residua avrebbe violato l'autonomia finanziaria. Per quanto la pronuncia sembri arrestarsi all'obiezione di carattere formale, dal testo s'intravede che nel convincimento della Corte, le risorse dirette al finanziamento delle misure di fiscalità di vantaggio sono un tema riguardante esclusivamente lo Stato e non attengono all'autonomia finanziaria regionale.

mune e sottratti all'obbligo di notifica preventiva alla commissione sia gli aiuti a nuove imprese innovative (art. 35) (186) sia quelli per servizi di consulenza in materia di innovazione e per servizi di supporto all'innovazione (art. 36) (187). L'aiuto è destinato a coprire sia i costi dei servizi in materia d'innovazione (188), sia quelli per i servizi di supporto all'innovazione (189). Si tenga presente che queste disposizioni, poiché contenute all'interno di un regolamento, sono direttamente applicabili da parte degli Stati membri e dalle loro articolazioni istituzionali, senza la necessità di alcuna normativa interna di recepimento (v. anche art. 117, 1° comma, Cost.).

In passato, la normativa statale aveva introdotto un credito d'imposta per la ricerca industriale (190) (art. 1, 280°-284° comma, l. 27 dicembre 2006, n. 296) riconosciuto nella misura del 10% dei costi sostenuti dalle imprese. La norma, la cui vigenza era stata inizialmente fissata per un triennio, è stata abrogata dall'art. 23, 7° comma, d.l. 22 giugno 2012, n. 83 (convertito dalla l. 7 agosto 2012, n. 134) in base al quale, tuttavia, è stato istituito, presso il Ministero dello Sviluppo economico, un «fondo per la crescita sostenibile», destinato alla promozione di progetti di ricerca, sviluppo e innovazione di rilevanza strategica per il rilancio della competitività del sistema produttivo, in particolare del Mezzogiorno (191),

(186) Non vi è obbligo di notifica purché: *i*) il beneficiario sia una piccola impresa esistente da meno di sei anni al momento della concessione dell'aiuto; *ii*) i costi di ricerca e sviluppo del beneficiario rappresentino almeno il 15% del totale dei suoi costi operativi in almeno uno dei tre anni precedenti la concessione dell'aiuto, oppure, nel caso di una *start up* senza antefatti finanziari, nella revisione contabile del suo periodo fiscale corrente, certificato da un revisore dei conti esterno; *iii*) gli aiuti non superino 1 milione di euro; *iv*) il beneficiario fruisca di aiuti una sola volta nel periodo in cui corrisponde alla definizione di nuova impresa innovativa. È evidente che il riferimento allo *start up* – e dunque all'avvio dell'impresa – è perfettamente coerente con il disposto della lett. *mm*) del 2° comma dell'art. 2 l. n. 42 del 2009.

(187) Non vi è obbligo di notifica qualora: *i*) il beneficiario sia una PMI e possieda una certificazione nazionale o europea (in assenza di certificazione l'aiuto è inferiore); *ii*) l'aiuto non superi l'importo massimo di 200.000 euro per beneficiario nell'arco di un triennio; *iii*) il beneficiario utilizzi l'aiuto per acquistare i servizi a prezzo di mercato, oppure al prezzo di costo, maggiorato di un utile ragionevole, se il fornitore è un ente senza scopo di lucro.

(188) Si tratta (art. 36, par. 6, lett. *a*) di servizi di consulenza gestionale, assistenza tecnologica, servizi di trasferimento tecnologie, formazione, consulenza in materia di acquisizione, commercializzazione, e protezione dei diritti di proprietà intellettuale e di accordi di licenza, consulenza sull'uso delle norme),

(189) Si fa riferimento (art. 36, par. 6, lett. *b*) ai costi relativi a locali per ufficio, banche dati, biblioteche tecniche, ricerche di mercato, utilizzazione di laboratori, etichettatura di qualità, test e certificazione).

(190) Come definita nella Comunicazione della Commissione 2006/C323/01.

(191) La norma contiene un particolare riferimento (art. 23, 2° comma, lett. *b*) al rafforzamento delle strutture produttive, in particolare del Mezzogiorno, al

e per la promozione della presenza internazionale delle imprese e l'attrazione di investimenti dall'estero, in raccordo con le azioni che saranno attivate dall'I.C.E. (Agenzia per la promozione all'estero e l'internazionalizzazione delle imprese italiane).

Con riguardo alle forme tecniche attraverso cui attribuire l'aiuto alle imprese impegnando le risorse del fondo, l'art. 23, richiama l'art. 7 d.lgs. 31 marzo 1998, n. 123, norma secondo cui i benefici possono essere attribuiti, oltre che mediante concessione di garanzia, contributo in conto capitale o in conto interessi e finanziamento agevolato, anche attraverso un *bonus* fiscale (192). Gli spunti offerti dalle norme del regolamento potrebbero dare contenuto alle agevolazioni in materia d'irap cui si faceva cenno nel precedente paragrafo, riservando eventualmente un beneficio in favore delle imprese che si trovino a sostenere costi di ricerca e sviluppo nei limiti e alle condizioni indicate. Va peraltro segnalato che la Commissione europea si è già occupata di aiuti alla ricerca ed all'innovazione concessi da enti sub-statali, manifestando apertura in relazione ad un caso spagnolo concernente i Paesi Baschi, le cui prerogative in materia tributaria hanno formato oggetto, come si è visto, della giurisprudenza della Corte di giustizia. Con una decisione del novembre 2008 (193), la commissione ha ritenuto compatibili con il trattato aiuti all'innovazione geograficamente limitati a tali paesi. Seppure la misura fosse rappresentata da un sussidio diretto in denaro, essa è stata valutata sulla base delle stesse disposizioni previste per gli aiuti in generale e quindi anche fiscali (194). Analoga esperienza è stata portata avanti in Vallonia, la regione belga che a partire dal 2005 ha puntato su incentivi alla ricerca capaci di attrarre nuove iniziative produttive.

dott. ANDREA QUATTROCCHI
*Dottore di ricerca
in Diritto pubblico e tributario
nella dimensione europea*

riutilizzo di impianti produttivi e al rilancio di aree che versano in situazioni di crisi complessa di rilevanza nazionale tramite la sottoscrizione di accordi di programma. Sembra di poter leggere, in questa dizione, un riferimento alla attuale situazione di Termini Imerese.

(192) Il riconoscimento del bonus è soggetto ad un procedimento in base al quale il beneficiario delle agevolazioni, che si avvale del conto fiscale di cui alla l. 30 dicembre 1991, n. 413, e successive modificazioni, ne fruisce per il pagamento di imposte che affluiscono sullo stesso conto fiscale, ivi incluse quelle dovute in qualità di sostituto d'imposta.

(193) Comm. eur., 26 novembre 2008, C(2008) 7522.

(194) Ai fini della disciplina di cui agli artt. 107-109 TFUE, si fa riferimento a tutti gli interventi che, in varia forma, riducono i costi che normalmente gravano sul bilancio di un'impresa. In giurisprudenza v. Corte di giustizia, 29 aprile 2004, in causa C-159/01.