ISSN 1825-9871

Università degli Studi di Napoli Federico II
Facoltà di Giurisprudenza

INNOVAZIONE E DIRITTO

DIREZIONE
> Prof. Raffaele Perrone Capano (DIRETTORE)
> Prof. Daria Coppa
> Prof. Lorenzo Del Federico
> Prof. Stefano Fiorentino
> Prof. Maria Cecilia Fregni
> Prof. Giuseppe Melis
> Prof. Salvatore Muleo
> Prof. Mario Nussi
> Prof. Marilena Rispoli (*Diritto commerciale*)
> Prof. Francesco Santoni (*Diritto del lavoro*)
> Prof. Marco Versiglioni

COMITATO SCIENTIFICO
> Prof. Antonella Sciarrone Alibrandi
> Prof. Andrea Amatucci
> Prof. Emilio Balletti
> Prof. Marco Barassi
> Prof. Gian Luigi Bizioli
> Prof. Clelia Buccico
> Prof. Silvia Cipollina
> Prof. Alberto Comelli
>.Prof. Angelo Contrino
> Prof. Paola Coppola
> Prof. Francesco Crovato
> Prof. Alfonsina De Felice
> Prof. Luciana Letizia Di Rienzo
> Prof. Enrico Fazzini
> Prof. Franco Fichera
> Prof. Alberto Maria Gaffuri
> Prof. Franco Gallo
> Prof. Alessandro Garilli
> Prof. Andrea Giovanardi
> Prof. Giovanni Girelli
> Prof. Cesare Glendi
> Prof. Agostino E. La Scala
> Prof. Stefano Liebman
> Prof. Raffaello Lupi
> Prof. Tommaso Maglione
> Prof. Corrado Magnani
> Prof. Alberto Marcheselli
> Prof. Fabio Marchetti
> Prof. Enrico Marello
> Prof. Giuseppe Marini
> Prof. Giuseppe Marino
> Prof. Severino Nappi
> Prof. Leonardo Perrone
> Prof. Roberto Pessi
> Prof. Giovanna Petrillo
> Prof. Maria Cristina Pierro
> Prof. Roberto Pignatone
> Prof. Pasquale Pistone
> Prof. Giampiero Porcaro
> Prof. Enrico Potito
> Prof. Federico Putaturo
> Prof. Gaetano Ragucci
> Prof. Francesco Randazzo
> Prof. Livia Salvini

> Prof. Salvatore Sammartino
> Prof. Vittorio Santoro
> Prof. Pietro Selicato
> Prof. Maria Vittoria Serranò
> Prof. Alessandra Stefanelli
> Prof. Dario Stevanato
> Prof. Giuliano Tabet
> Prof. Francesco Tesauro
> Prof. Giuseppe Tinelli
> Prof. Loris Tosi
> Prof. Mauro Trivellin
> Prof. Francesco Tundo
> Prof. Alessandro Turchi
> Prof. Giuseppe Vanz
> Prof. Lucia Venditti
> Prof. Antonio Viotto
> Prof. Giuseppe Zizzo
> Prof. Antonello Zoppoli

COMITATO DI VALUTAZIONE
> Prof. Fabrizio Amatucci
> Prof. Massimo Basilavecchia
> Prof. Alessandro Bellavista
> Prof. Marina Brollo
> Prof. Roberto Cordeiro Guerra
> Prof. Eugenio Della Valle
> Prof. Valerio Ficari
> Prof. Gianfranco Gaffuri
> Prof. Alessandro Giovannini
> Prof. Antonia Irace
> Prof. Maurizio Logozzo
> Prof. Giovanni Marongiu
> Prof. Luigi Ferlazzo Natoli
> Prof. Angela Principe
> Prof. Angela Maria Proto
> Prof. Giovanni Puoti
> Prof. Maurizio Ricci
> Prof. Claudio Sacchetto
> Prof. Roberto Schiavolin

Innovazione e Diritto Rivista di Diritto tributario e del lavoro si impegna a procedere alla selezione qualitativa dei materiali da pubblicare sulla base di una valutazione formalizzata e anonima di cui è responsabile il Comitato scientifico. Tale sistema di valutazione è coordinato dalla Direzione e si avvale anche di esperti esterni al suddetto Comitato.

INDICE

In tema di mediazione nelle controversie civili e commerciali: la responsabilità del mediatore e dell'organismo rispetto ai divieti relativi ad atti non registrati
di Lorenzo Del Federico ……..……..……..…..……..…pag. 4

Le illusioni del localismo e un decentramento tributario senza autonomia e senza qualità alimentano l'instabilità del debito pubblico e la crisi dello Stato fiscale
di Raffaele Perrone Capano……..…….….…….…..….……..pag. 15

Devoluzione patrimoniale gratuita da ente non commerciale (associazione) ad altro ente non commerciale (fondazione): riflessi in tema di imposte dirette ed indirette.
di Stefano Fiorentino, Oriana Lombardi…….…....pag. 72

Le preclusioni probatorie. Osservazioni in tema di non utilizzabilità di dati e documenti non forniti dal contribuente
di Ramona Marchetto……..……..pag. 91

PARTE SECONDA – GIURISPRUDENZA, CASI PRATICI, DOCUMENTAZIONE

CORTE COSTITUZIONALE, SENTENZA 16 FEBBRAIO 2012, N. 22 ……..pag. 116

Decreti "milleproroghe": omogeneità fra decreto legge e legge di conversione, limiti alla discrezionalità del legislatore ed interpretazione evolutiva dell'art. 119 Cost.
di Roberta Alfano…..…….……..…….....pag. 151

AGENZIA DELLE ENTRATE, Risoluzione 20 marzo 2012, n. 25/E…….pag. 167

Acquisto per usucapione e agevolazione "prima casa"
di Massimo Buonauro.…….……pag. 170

In tema di mediazione nelle controversie civili e commerciali: la responsabilità del mediatore e dell'organismo rispetto ai divieti relativi ad atti non registrati

di Lorenzo Del Federico

Abstract

Nel sistema della mediazione nelle controversie civili e commerciali, i profili soggettivi dei mediatori e degli organismi di appartenenza, la loro natura giuridica e le implicazioni di carattere pubblicistico risultano poco chiari. Sul piano fiscale si pone il problema della responsabilità del mediatore e dell'organismo rispetto ai divieti posti dal T.U. dell'imposta di registro n. 131/1986, in tema di ad atti non registrati.

L'analisi svolta dimostra però che sia il mediatore, sia l'organismo sono estranei dall'ambito applicativo degli artt. 65 e 66 T.U. n. 131/1986. Al mediatore non può essere attribuita nessuna delle qualificazioni soggettive di cui agli artt. 10 e 57 del T.U. n. 131/1986; del resto la mediazione nelle controversie civili e commerciali non è configurabile né come attività giurisdizionale strictu sensu, né come attività arbitrale.

In the field of the mediation in civil and commercial matters, the subjective profile of the mediator and of belonging bodies, their legal nature and the consequences on public law, are confused. For what concern the fiscal matter the problem regard the liability of the mediator and of the body with respect to the prohibitions on unregistered acts provided by the law on the registration tax n. 131/1986. But, the analysis carried out shows that articles 65 and 66 Law n. 131/1986 do not concern either the mediator or the body. The mediator doesn't have any of the subjective qualifications provided by articles 10 and 57 of law n. 131/1986; again the mediation in civil and commercial matters cannot be considered either a jurisdictional activity or an arbitration activity.

Talking about the mediation in civil and commercial matters: the liability of the mediator and of the body for what concern the prohibitions on unregistered acts

Innovazione e Diritto

Sommario: -Premessa. -1) Divieti relativi agli atti non registrati. -2) Eccezioni relative agli atti da trascrivere o iscrivere nei registri immobiliari. -3) Eccezioni al divieto per gli atti di natura giurisdizionale. -4) Divieto di rilascio di documenti relativi ad atti non registrati. - Conclusioni.

Premessa.

La normativa in tema di mediazione nelle controversie civili e commerciali[1] presenta molteplici punti oscuri, soprattutto per quanto riguarda i profili soggettivi dei mediatori e degli organismi di mediazione, la loro natura giuridica e le implicazioni di carattere pubblicistico[2].

Per quanto riguarda i profili fiscali, prescindendo in questa sede dal regime tributario applicabile agli atti della procedura[3], una questione di indubbio interesse riguarda l'operatività degli artt. 65 e 66 del Testo Unico del Registro -D.P.R. 26.4.1986, n. 131.

Come è noto l'art. 65, pone stringenti divieti relativi agli atti non registrati.

I pubblici ufficiali non possono menzionare negli atti non soggetti a registrazione in termine fisso da loro formati, nè allegare agli stessi, né ricevere in deposito, né assumere a

[1] La disciplina di base è contenuta nel D. Lgs. 4.3.2010, n. 28, emanato in attuazione della delega di cui all'art. 60 della L. 18.6.2009, n. 69, sulla scia della Direttiva europea 2008/52/CE del 21.5.2008.

[2] V. per qualche cenno: MENCHINO, sub art. 1, e ROMANO, sub art. 16, in AA.VV., La mediazione nelle controversie civili e commerciali. Commentario al decreto legislativo 4 marzo 2010, n. 28, a cura di A Castagnola e F. Delfini, Padova, 2010, 5 e seg., 249 e seg.; DONATTI, Gli organismi di mediazione per la gestione della conciliazione, in Corr. Trib., 2011, 745 e seg.; RUSCETTA- TAMMARO, Iscrizione nel registro, indennità, obblighi di riservatezza e formazione del mediatore, ibidem, 752 e seg.; AA.VV., La mediazione civile, a cura di F. Ruscetta- M. Caradonna- F. Novelli, Milano, 2011, 147 e seg., 353 ss.; MARTINO, La mediazione come attività «procedimentalizzata»: una via effettiva per la conciliazione della lite?, in AA.VV., Materiali e commenti sulla mediazione civile e commerciale, a cura di R. Martino, Bari, 2011, 13 ss.; AA.VV., La mediazione nelle controversie civili e commerciali. Contributo allo studio dei profili civilistici e tributari, a cura di L. Carota e C. Verrigni, Padova, 2011.

[3] In merito v.: SARTORI, sub art. 17, in AA.VV., La mediazione nelle controversie civili e commerciali. Commentario, cit., 255 e seg.; MICARELLI - D'ALESSANDRO, Disciplina fiscale della mediazione: incentivi alle parti, obblighi del mediatore e dell'organismo, in Corr. Trib., 2011, 821 e seg.; RICHIUSA-ZAMARO, Incentivi fiscali per la mediazione civile: un orizzonte in fase di esplorazione, in Corr. Trib., 1733 e seg.; DI RENZO, I profili economico-fiscali della mediazione civile e commerciale: raffronto tra spese processuali e agevolazioni fiscali, in Innov. e diritto, 2010, 97 e seg.; INGROSSO: Le agevolazioni di carattere fiscale in materia di mediazione civile e commerciale, *ibidem*, 2011, 63 e seg.; VERRIGNI, L'esenzione dall'imposta di registro e dall'imposta di bollo nella mediazione per le controversie civili e commerciali, *ibidem*, 2011, 73 e seg.

Innovazione e Diritto

base dei loro provvedimenti, atti soggetti a registrazione in termine fisso non registrati. Gli impiegati dell'amministrazione statale, degli enti pubblici territoriali e dei rispettivi organi di controllo non possono ricevere in deposito né assumere a base dei loro provvedimenti atti soggetti a registrazione in termine fisso non registrati. Tali divieti non si applicano per gli atti allegati alle citazioni, ai ricorsi e agli scritti defensionali, o comunque prodotti o esibiti davanti a giudici e arbitri, né per quelli indicati nei provvedimenti giurisdizionali o nei lodi arbitrali. Quando tuttavia il provvedimento o il lodo arbitrale è emesso in base a tali atti, questi devono essere inviati in originale o in copia autenticata al competente ufficio del registro, insieme con il provvedimento, a cura del cancelliere o del segretario, e insieme con il lodo a cura del cancelliere della pretura presso la quale è stato depositato ai fini della dichiarazione di esecutività; in questo caso gli atti in base ai quali è stato emesso il lodo devono essere depositati in cancelleria dalla parte interessata, insieme con questo.

L'art. 65 disciplina il rapporto intercorrente tra gli atti soggetti a registrazione, ma non registrati, e la loro menzione o allegazione in atti non soggetti a formalità, nonché le conseguenze scaturenti dalla mancata registrazione in ordine alla possibilità di ricezione in deposito di tali atti e dell'assunzione di provvedimenti che su di essi si basino. Viene comunque assicurato un ragionevole equilibrio tra obblighi di natura fiscale ed esigenze di speditezza dei procedimenti.

La norma è stata significativamente razionalizzata rispetto al corrispondente art. 63 D.P.R. 26.10.1972, n. 634: particolare menzione merita l'intervento sull'l'inciso iniziale del comma 1 dell'art. 63 («salvo il disposto degli articoli 2669 e 2836 del codice civile»), trasfuso nella nuova norma in un apposito comma (il quinto); la diversa collocazione non risponde soltanto ad esigenze di ordine sistematico, ma tende a superare talune risalenti perplessità; infatti, poiché nel comma 2 dell'art. 63 (che poneva, fra l'altro, il divieto per gli impiegati dell'amministrazione dello Stato di ricevere in deposito o di assumere a base dei loro provvedimenti atti soggetti a registrazione in termine fisso e non registrati) non era ripetuto l'inciso in questione, era sorto il dubbio che la mancanza precludesse, ad esempio, al conservatore dei registri immobiliari di trascrivere atti non registrati; tale dubbio è stato risolto, essendo stato esplicitamente stabilito, nel comma 5 dell'art. 65, che rimane fermo il

disposto degli artt. 2669 e 2836 C.C. per gli atti da trascrivere o iscrivere nei registri immobiliari[4].

Comunque, prescindendo da tali profili generali, le questioni di fondo che si pongono in tema di mediazione nelle controversie civili e commerciali riguardano la qualificazione soggettiva dei mediatori e degli organismi di mediazione.

In merito sembra utile passare in rassegna i vari aspetti problematici, tratteggiando di volta in volta le soluzioni praticabili rispetto ai mediatori ed agli organismi.

-1) Divieti relativi agli atti non registrati.

Per quanto riguarda i preliminari profili soggettivi lo spunto di base è costituito dall'art. 65, 1 co., che vieta ai pubblici ufficiali, di ricevere in deposito e assumere a base dei loro provvedimenti atti soggetti a registrazione in termine fisso, qualora questa non sia avvenuta, e di menzionare ed allegare agli atti da loro formati, e non soggetti a registrazione, gli atti illecitamente non registrati; stante quanto previsto dal comma 2, tale divieto opera anche per gli impiegati dell'amministrazione statale, degli enti pubblici territoriali e dei rispettivi organi di controllo, con l'unica eccezione per gli atti che questi sono tenuti per legge a depositare presso pubblici uffici.

La *ratio* di tali divieti è stata rinvenuta nella finalità di incentivare la registrazione degli atti e di rafforzare la tutela della pretesa erariale, coinvolgendo l'attività dei pubblici ufficiali, dei giudici e degli arbitri[5]. Inoltre, per comprendere appieno la logica dell'art. 65, "occorre muovere dalla considerazione che gli atti enunciati in altro atto o quelli che siano ad essi allegati scontano l'imposta al momento della registrazione dell'atto principale. Ne deriva che se un atto non registrato viene allegato ad un atto non soggetto a registrazione in termine fisso potrebbe non scontare mai l'imposta qualora per l'atto principale non venga mai a realizzarsi il caso d'uso ovvero esso sia esente dall'obbligo di registrazione …"[6]. Stando al settore della mediazione e conciliazione si consideri l'ipotesi di un verbale di accordo per il quale le parti si astengano dal richiedere l'omologazione ex art. 12 D. Lgs. n. 28/2010[7].

[4] In tal senso la Circ. min. fin. del 10/06/1986 n. 37, in www.agenziaentrate.it.

[5] ARNAO, Manuale dell'imposta di registro, Milano, 2005 366; BUSANI, L'imposta di registro, Milano, 2009, 344-347.

[6] Così ARNAO, Manuale dell'imposta di registro, cit.,366.

[7] La tesi prevalente è quella secondo cui l'adempimento della registrazione scatta a seguito dell'omologa (SARTORI, sub art. 17, in AA.VV., La mediazione nelle controversie civili e commerciali. Commentario, cit.,

Innovazione e Diritto

Nel caso di violazione dei divieti posti dalla norma, nei confronti dei pubblici ufficiali, funzionari, impiegati pubblici ecc., potranno essere applicabili le sanzioni disciplinari contemplate nei diversi settori di appartenenza, ma non è più configurabile qualsivoglia responsabilità per il pagamento delle sanzioni amministrative tributarie, stante l'abrogazione della norma residuale sanzionatoria di cui all'art. 74, ult. co., T.U. n. 131/1986 in ragione della riforma del d. lgs. 18.12.1997, n. 473; la responsabilità per il pagamento del tributo è assolutamente inconcepibile, priva di qualsivoglia base normativa e comunque estranea all'esperienza di cui al pregresso D.P.R. n. 634/1972. Tuttavia un dubbio si pone per quanto riguarda i cancellieri presso l'AGO ed i segretari presso le altre autorità giurisdizionali. Invero secondo quanto previsto dal comma 3, gli "impiegati" (ex comma 2) possono ricevere in deposito atti soggetti a registrazione in caso d'uso ed assumere gli atti depositati a base dei loro provvedimenti, ma sono tenuti a trasmettere gli atti stessi in originale o in copia autenticata all'ufficio delle entrate "*ai fini della registrazione d'ufficio*"; mentre, secondo quanto previsto dai commi 6 e 7, il provvedimento giurisdizionale o il lodo arbitrale devono essere inviati al competente ufficio delle entrate a cura del cancelliere o del segretario, senza ulteriori specificazioni. Orbene il riferimento "*ai fini della registrazione d'ufficio*" presente nella prima fattispecie ma non nella seconda sembrerebbe tale da configurare l'adempimento richiesto ai cancellieri ed ai segretari come "richiesta di registrazione" rilevante ex artt. e 10, lett. c) e 69 T.U. n. 131/1986.

Orbene il mediatore non può essere ricondotto ai soggetti contemplati dall'art. 65: egli non è di certo pubblico ufficiale, ne tantomeno impiegato della pubblica amministrazione.

Il mediatore è un mero professionista cui, a norma dell'art. 11, 3 co., D.Lgs. n. 28/2010, è addirittura preclusa l'autentica delle sottoscrizioni del verbale di conciliazione ai fini della trascrizione.

259; RICCI, La mediazione civile e le agevolazioni fiscali, in AA.VV., Materiali e commenti sulla mediazione cit., 77-80; V. LUPO, Profili fiscali della mediazione, in AA.VV., Mediazione e conciliazione delle liti, a cura di R. Barbero - D. Lupo- A. Sirotti Gaudenzi, Forlì, 2011, 243-244). Viceversa si ritiene preferibile valorizzare la connotazione negoziale della mediazione, soprattutto in ragione della innegabile ed assorbente circostanza secondo cui l'accordo conciliativo esprime in modo diretto ed autosufficiente la volontà negoziale delle parti; sul piano tributario ne consegue che i normali adempimenti per la registrazione prescindono dal procedimento di omologa, trovando piana applicazione il combinato disposto degli artt. 10, 1 co., lett. a), e 13, 1 co., T.U. n. 131/1986, secondo cui la registrazione degli atti deve essere richiesta dalle parti contraenti entro venti giorni dalla data dell'atto (DEL FEDERICO, Il verbale di conciliazione e l'accordo fra le parti, tra transazione, negozio di accertamento e rinuncia: i profili fiscali, in AA.VV., La mediazione nelle controversie civili cit., 78-80; VERRIGNI, L'esenzione dall'imposta di registro cit., 79-81).

Innovazione e Diritto

Per analoghe considerazioni deve ritenersi che anche l'organismo di mediazione sia estraneo all'ambito applicativo dei divieti in questione; del resto lo stesso art. 65 fa riferimento ai soli pubblici ufficiali o impiegati, senza mai coinvolgere in responsabilità di sorta le strutture amministrative e gestionali di riferimento.

-2) Eccezioni relative agli atti da trascrivere o iscrivere nei registri immobiliari

Il T.U. n. 131/1986 ha inteso rendere più chiaro il rinvio alle disposizioni del C.C. in tema di trascrizione ed iscrizione; ormai la norma non lascia spazi a dubbi interpretativi, in ogni caso e per chiunque "rimane fermo il disposto degli articoli 2669 e 2836 del codice civile per gli atti da trascrivere o iscrivere nei registri immobiliari"[8]: pertanto "la trascrizione può essere domandata, quantunque non sia stata ancora pagata l'imposta di registro a cui è soggetto il titolo, se si tratta di atto pubblico ricevuto nello Stato o di sentenza pronunziata da un'autorità giudiziaria dello Stato" (art. 2669 C.C.); e per quanto riguarda le ipoteche "se il titolo per l'iscrizione risulta da un atto pubblico ricevuto nello Stato o da una sentenza o da altro provvedimento giudiziale ad essa parificato, si deve presentare copia del titolo" (art. 2836, C.C.).

Comunque sia l'art. 11, 3 co., D.Lgs. n. 28/2010, chiarisce che se con l'accordo le parti concludono uno dei contratti, o compiono uno degli atti, previsti dall'art. 2643 del codice civile, per procedere alla trascrizione la sottoscrizione del verbale deve essere autenticata da un pubblico ufficiale a ciò autorizzato (autentica quindi preclusa al mediatore).

-3) Eccezioni al divieto per gli atti di natura giurisdizionale.

II comma 6 dell'art. 65 esonera dai divieti riguardanti gli atti soggetti a registrazione in termine fisso e non registrati, gli atti allegati alle citazioni, ai ricorsi e agli scritti defensionali, o comunque prodotti ed esibiti davanti ai giudici ed arbitri nonché per quelli indicati nei provvedimenti giurisdizionali o lodi arbitrali.

L'esonero tende ad evitare un diniego di giustizia, ma non si risolve per ciò stesso in una dispensa dal pagamento del tributo[9]; infatti la norma precisa che tali atti, quando sono a base del provvedimento o del lodo arbitrale, devono esser inviati, al fine della registrazione, al

[8] Circ. min. fin. n. 37/1986, cit.

[9] Comm. trib. centr. 26/10/1984 n. 9105, in Comm. trib. centr. 1984, 698.

Innovazione e Diritto

competente ufficio del registro, sempre in originale o copia autentica, insieme al provvedimento o lodo; qualora i provvedimenti giurisdizionali non siano soggetti a registrazione (art. 2 tabella), gli atti in base ai quali sono stati emessi devono essere inviati all'ufficio delle entrate nei trenta giorni successivi alla data della loro pubblicazione, a cura del cancelliere o del segretario[10].

Con la puntuale e chiara formulazione dell'art. 65 risulta superata la risalente incertezza sul momento in cui il cancelliere doveva inviare il fascicolo all'ufficio ai fini della registrazione dei documenti irregolari prodotti nel corso del giudizio[11].

Per l'arbitrato si pongono problematiche di specifico rilievo.

Nel caso in cui il lodo sia emesso in base ad atti illecitamente non registrati, questi devono essere inviati all'ufficio delle entrate insieme con il lodo, a cura del cancelliere del Tribunale presso il quale il lodo è stato depositato ai fini della dichiarazione di esecutività (art. 825 c.p.c.); in questo caso gli atti in base ai quali è stato emesso il lodo devono essere depositati in cancelleria dalla parte interessata.

La norma fa riferimento al deposito del lodo ai fini della dichiarazione di esecutività, è quindi evidente che non può trovare applicazione per quanto riguarda il lodo dell'arbitrato irrituale- contrattuale, per il quale è esclusa la possibilità di ottenere la dichiarazione di esecutività (art. 808 ter, comma 2, ult. parte)[12].

Anche rispetto a tali profili risulta l'estraneità del mediatore e dell'organismo: la mediazione nelle controversie civili e commerciali non è configurabile come attività giurisdizionale, e nemmeno come attività arbitrale[13]; il mediatore non può essere qualificato né come giudice, né come arbitro, in quanto non ha poteri decisori di sorta.

-4) Divieto di rilascio di documenti relativi ad atti non registrati.

---

[10] In merito v. Cass., 27/7/2005 n. 15768, in Giust. civ. Mass. 2005.

[11] Per l'art. 63 D.P.R. n. 634/1972 v. Comm. trib. centr. n. 9105/1984, cit., favorevole all'invio immediato; per l'art. 65 v. Cass n. 15768/2005, cit., secondo cui l'invio va effettuato unitamente al provvedimento giurisdizionale, ed il termine di decadenza ex art. 76 t.u.r. decorre da tale invio.

[12] Su tali questioni v. SACCHETTO, Profili fiscali dell'arbitrato, in Dir. prat. trib., 2000, 29 e seg., cui si rinvia anche per i differenziati istituti della perizia arbitrale, dell'arbitraggio ecc. -cui la norma non si applica, trattandosi, al pari dell'arbitrato irrituale-contrattuale, di procedure negoziali; per ulteriori riferimenti v. altresì NICOTINA, Il regime fiscale dell'arbitrato, ibidem, 2006, 515 e seg..

[13] DELFINI-GIAVARRINI, sub. art. 8, in AA.VV., La mediazione nelle controversie civili e commerciali. Commentario cit., 130; MARTINO, La mediazione come attività «procedimentalizzata»: una via effettiva per la conciliazione della lite?, cit., 13 ss.; CAROTA, La mediazione e la conciliazione nelle controversie civili, in AA.VV., La mediazione nelle controversie civili cit., 27-29.

Innovazione e Diritto

L'art. 66 del T.U. n. 131/1986 pone il divieto di rilascio di documenti relativi ad atti non registrati, secondo la stessa *ratio* dell'art. 65.

L'art. 66 pone un implicito divieto di carattere generale: si consente ai notai, ufficiali giudiziari, funzionari pubblici, cancellieri ecc. - ex art. 10 lett. b) e c) T.U. n. 131/1986, di rilasciare originali, copie ed estratti di atti soggetti a registrazione in termine fisso solo dopo che la stessa sia stata effettuata; facendo altresì carico, ai pubblici ufficiali menzionati, di apporre, sugli atti così rilasciati, un'annotazione dagli stessi sottoscritta, riportante gli estremi della registrazione e, in particolare, l'ammontare dell'imposta.

Sono previste alcune deroghe al divieto di ordine generale, per gli originali, copie ed estratti degli atti giudiziali necessari per la prosecuzione del giudizio; nonché per gli atti richiesti d'ufficio nell'ambito di un procedimento giurisdizionale, anche se in quest'ultimo caso è fatto obbligo al cancelliere o segretario di inviare all'ufficio delle entrate tali atti qualora non siano soggetti a registrazione, entro trenta giorni dalla loro pubblicazione (v. il rinvio all'art. 65, comma 7).

Il comma 2 lett. c), dell'art. 66, contempla una deroga anche per le copie degli atti destinate alla trascrizione o iscrizione nei registri immobiliari, per evidente necessità di coordinamento con l'art. 65 T.U. n. 131/1986 e con gli artt. 2669 e 2836 C.C.

Quando, in base al comma 2, il divieto di rilascio di documenti relativi ad atti non registrati non si applica il rilascio dell'originale della copia o dell'estratto è comunque subordinato all'indicazione, sul documento stesso, dell'uso per il quale è stato rilasciato.

Tale indicazione è finalizzata all'accertamento di eventuali infrazioni e delle relative responsabilità nell'ipotesi in cui dovesse risultare che il documento sia utilizzato per un fine diverso da quello per il quale è stato rilasciato[14].

Nel caso di violazione dei divieti e degli obblighi posti dalla norma, nei confronti dei notai, pubblici ufficiali, funzionari, impiegati pubblici ecc., potranno essere applicabili le sanzioni disciplinari contemplate nei diversi settori di appartenenza, ma non è più configurabile qualsivoglia responsabilità per il pagamento delle sanzioni amministrative tributarie, stante

[14] RICCARDI, sub. Art. 66, in D'Amati, La nuova disciplina dell'imposta di registro, Torino, 1989, 389.

Innovazione e Diritto

l'abrogazione della norma residuale sanzionatoria di cui all'art. 74, ult. co., T.U. n. 131/1986 in ragione della riforma del d. lgs. n. 473/1997[15].

A più riprese l'art. 66 è stato contestato dalla dottrina sotto il profilo della irragionevolezza e della violazione dell'art. 24 Cost.[16].

In una prima lunga fase tali contestazioni non hanno sortito effetto, se non occasionando qualche pronuncia giurisdizionale equitativa, favorevole al rilascio di atti non registrati al di là dei limiti posti dall'art. 66, sulla base della specificità di talune concrete fattispecie[17]; viceversa dal 2000 in poi la Corte è intervenuta significativamente.

Con la sentenza 6 dicembre 2002, n. 522[18] la Corte ha dichiarato l'illegittimità dell'art. 66, per violazione dell'art. 24 Cost., nella parte in cui non prevede che la disposizione del comma 1 non si applichi al rilascio dell'originale o della copia della sentenza o di altro provvedimento giurisdizionale, che debba essere utilizzato per procedere all'esecuzione forzata. Successivamente con la sentenza 10 giugno 2010, n. 198[19] la Corte ha dichiarato l'illegittimità dell'art. 66, comma 2, sempre per violazione dell'art. 24 Cost., nella parte in cui non prevede che la disposizione di cui al comma 1 non si applichi al rilascio di copia dell'atto conclusivo (sentenza o verbale di conciliazione) della causa di opposizione allo stato passivo fallimentare, ai fini della variazione.

La dottrina ha accolto con estremo favore tali interventi, la cui *ratio* mina tuttavia alla radice l'intero impianto dell'art. 66[20].

Per quanto specificamente rileva ai nostri fini è agevole giungere ad affermare l'estraneità sia del mediatore, sia dell'organismo rispetto all'ambito applicativo dell'art. 66.

Come si è avuto modo di chiarire: il mediatore è un semplice professionista; egli non è di certo riconducibile ad alcuno dei soggetti qualificati di cui agli artt. 10[21] e 57[22] del T.U. n.

---

[15] Per la punibilità di una violazione dell'art. 66 da parte di un notaio nel sistema anteriore alla riforma del 1997 v. nota min. n. 22027/1996, che richiamava appunto il vecchio art. 74, ult. co.

[16] COMOGLIO, Il processo civile e la riforma tributaria,in Dir. e prat. trib., 1973, 778; ID., L'incubo fiscale sul processo, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1974, 81; FANTOZZI-TINELLI, Il regime tributario del processo civile, Torino, 1994, 9-28.

[17] App. Milano, n. 94/1988.

[18] Edita in Dir. e prat. trib. 2004, 119, con nota di DE MITA, La Corte Costituzionale "libera" il diritto alla esecuzione forzata dal pagamento dell'imposta di registro.

[19] Edita in Giust. Civ. 2011, 325.

[20] GIORGETTI, La copia esecutiva della sentenza è immediata nel regime costituzionalizzato dell'imposta di registro, in GT, 2003, 219; MARINI, Oneri fiscali e tutela giurisdizionale, in Rass. trib., 2003, 733.

[21] Rubricato "Soggetti obbligati a richiedere la registrazione".

[22] Rubricato "Soggetti obbligati al pagamento".

Innovazione e Diritto

131/1986; la mediazione nelle controversie civili e commerciali non è configurabile come attività giurisdizionale, e nemmeno come attività arbitrale; il mediatore non può essere qualificato né come giudice, né come arbitro[23].

-Conclusioni

Per finire va sgombrato il campo da un possibile equivoco letterale scaturente da qualche assonanza fra il mediatore nelle controversie civili e commerciali ed il mediatore cui fanno riferimento l'art. 10, lett. d), e l'art. 57 comma 1 bis, del T.U. n. 131/1986.

Tali norme (introdotte dalla legge 27.12.2006, n. 296) ricomprende fra i soggetti obbligati a richiedere la registrazione gli agenti degli affari in mediazione iscritti nella sezione degli agenti immobiliari del ruolo di cui all'art. 2 della L. 3.2.1989, n. 39, per le scritture private non autenticate di natura negoziale stipulate a seguito della loro attività per la conclusione degli affari.

È tuttavia palese il riferimento specifico ed inequivocabile ai mediatori immobiliari.

Pertanto l'indagine svolta consente di ritenere che, per quanto riguarda il sistema della mediazione nelle controversie civili e commerciali, sia il mediatore, sia l'organismo debbano ritenersi estranei all'ambito applicativo degli artt. 65 e 66 del T.U. n. 131/1986. Al mediatore non può essere attribuita nessuna delle qualificazioni soggettive di cui agli artt. 10 e 57 del T.U. n. 131/1986; la mediazione nelle controversie civili e commerciali non è configurabile né come attività giurisdizionale *strictu sensu*, né come attività arbitrale.

Comunque non è da escludere che prima o poi sopraggiungano interventi legislativi volti ad ampliare la sfera soggettiva degli artt. 10 e 57 e l'ambito applicativo degli artt. 65 e 66, ricomprendendo il mediatore e/o gli organismi di mediazione.

Ma, anche *de iure condito*, ritenere che il mediatore e l'organismo siano estranei all'ambito applicativo degli artt. 10, 57, 65 e 66 del T.U. n. 131/1986 non vuol dire che la mediazione nelle controversie civili e commerciali sia del tutto avulsa dai vincoli pubblicistici in questione.

[23] In senso analogo su tali profili, v. fra i tanti: DELFINI-GIAVARRINI, sub. art. 8, in AA.VV., La mediazione nelle controversie civili e commerciali. Commentario cit..; DALFINO, Mediazione, conciliazione e rapporti con il processo», in Foro it., 2010, V, col. 102 e seg.; PUNZI, Mediazione e conciliazione, in Riv. dir. proc., 2009, 859; RANDAZZO, Presupposti e disciplina dei modelli di mediazione, in Corr. Trib., 2011, 770.

Innovazione e Diritto

Infatti tali norme troveranno normale applicazione laddove il verbale di accordo venga sottoposto alla procedura di omologazione ex art. 12 D. Lgs. n. 28/2010. In tal caso opererà il meccanismo di cui all'art. 14 del T.U. n. 131/1986, incentrato sugli adempimenti del cancelliere per la richiesta di registrazione degli atti soggetti ad omologazione, ed in via conseguenziale il cancelliere sarà tenuto ad osservare i divieti e gli obblighi di cui agli artt. 65 e 66.

Le illusioni del localismo e un decentramento tributario senza autonomia e senza qualità alimentano l'instabilità del debito pubblico e la crisi dello Stato fiscale*

di Raffaele Perrone Capano

Abstract:*Il lavoro analizza criticamente il processo politico che aveva condotto alla fine del novecento ad avviare una profonda trasformazione del modello di Stato unitario organizzato su basi regionali disegnato dalla Costituzione del 1948. Il saggio mette in evidenza il ruolo centrale che assume dopo la riforma del titolo quinto della costituzione, il sistema tributario dello Stato proprio al fine di realizzare il decentramento fiscale In questo quadro a giudizio dell'autore non può che valutarsi negativamente l'eclissi che ha investito il diritto tributario ,stretto tra la crescente perdita di ruolo del Parlamento e lo svuotamento dei principi costituzionali, particolarmente evidente in campo fiscale. Lo studio evidenzia inoltre i limiti costituzionali di un processo di decentramento fiscale che appare più orientato ad aggirare che a dare effettività agli strumenti di perequazione che ne dovrebbero rappresentare la base costituzionale. Il lavoro si conclude con un'analisi critica della fiscalità dell'emergenza, che a giudizio dell'autore appare la causa piuttosto che l'effetto della crisi della finanza pubblica italiana.*

The paper analyzes critically the political process that had led in the end of the XX century to start a deep transformation of the unitary state model organized on a regional basis, as designed by the Constitution of 1948. The essay highlights the central role that the State tax system is playing after the reform of the fifth section of the Constitution, precisely in order to implement the fiscal decentralization. In this context, in the opinion of the author must be assessed negatively the eclipse that has affected the tax law, squeezed between the increasing loss of Parliament's role and the emptying of constitutional principles, especially noticeable in the field of taxation. The study also points out the limits of the constitutional process of fiscal decentralization, which results to be more oriented to bypass than to give effect to the instruments of equalization which should be his constitutional basis. The work ends with a critical analysis of fiscal emergency, which, in the view of the author, appears to be the cause rather than the effect of the crisis of Italian public finances.

1) Il federalismo come risposta alla crisi dello statalismo e alla globalizzazione. Concorrenza politica e riforma del Titolo V; 2) Il ruolo del sistema tributario statale per l'avvio del

Innovazione e Diritto

decentramento fiscale: la condizione attuale; 3) L'eclissi del diritto tributario tra affievolimento del ruolo del Parlamento e sviamento dai principi costituzionali; 4) I limiti costituzionali del decentramento fiscale regionale: la perequazione negata; 5) Decentramento fiscale e sistema tributario; 6) Il fisco nell' emergenza finanziaria : crescono le tasse, crolla il Pil; 7) Conclusioni

1) Il federalismo come risposta alla crisi dello statalismo e alla globalizzazione. Concorrenza politica e riforma del Titolo V

Con l'approvazione da parte del Consiglio dei Ministri dello schema di decreto delegato sull'autonomia finanziaria delle Regioni in attuazione della delega al Governo recata dalla legge n.42/2009, il processo di decentramento finanziario e fiscale avviato con la riforma del Titolo V della Costituzione all'inizio degli anni 2000, entra dopo un decennio in un percorso attuativo, le cui scelte condizioneranno profondamente il futuro dell'Italia.

Mi sembra quindi opportuno, prima di indicare in dettaglio quelli che appaiono i tratti salienti del nuovo assetto istituzionale, finanziario e tributario, partire dall'analisi delle motivazioni e del contesto in cui questo processo ha preso avvio, per evidenziarne le contraddizioni ed i limiti.

Anche perché il primo decennio di questo secolo è stato caratterizzato da trasformazioni profonde dei tradizionali rapporti di scambio tra le principali aree economiche del pianeta; rapporti destinati ad essere rimessi in discussione proprio dalla crisi finanziaria del 2008/09, i cui effetti tutt'altro che definitivamente neutralizzati, hanno prodotto la più grave recessione degli ultimi 80 anni.

Che la riforma del titolo V della Costituzione imponesse, in conseguenza dei nuovi assetti istituzionali, una sostanziale regionalizzazione del sistema tributario, fu da subito intuito da un autorevole costituzionalista, il prof. Giuseppe Guarino, con un'intervista assai significativa ad un quotidiano nazionale.

Quella espressa da Guarino era una intuizione logicamente conseguente al nuovo assetto dei poteri delineato da un decentramento di materie e funzioni così esteso da avvicinarsi a uno schema sostanzialmente confederale, e dalla sottrazione della competenza legislativa generale

Innovazione e Diritto

allo Stato. Un ribaltamento che ha comportato come conseguenza che nelle materie attribuite alla competenza legislativa delle Regioni regolata dal terzo comma dell'art. 117 Cost., lo Stato non ha più la titolarità del potere legislativo, salvo che per la fissazione dei principi fondamentali; con la conseguenza di trasformare la precedente competenza ripartita tra Stato e Regioni in una competenza regionale piena, che non conosce praticamente alcun limite.

Fatte salve ovviamente quelle funzioni di coordinamento, o la facoltà di emanare norme generali, attribuite alla competenza legislativa statale in via esclusiva (art.117 II co Cost.), o implicite in quanto definite nella prima parte della Costituzione (art.41 III co.).

I principi fondamentali, ad oltre 60 anni dall'entrata in vigore della Costituzione, sono infatti direttamente sussumibili dall'esperienza giuridica (lo ha del resto sottolineato in più occasioni la Corte Costituzionale) e quindi di norma l'esercizio della funzione legislativa da parte dello Stato riveste un carattere marginale, quando non è di fatto esclusa dall'esistenza di principi sedimentati..

Ne consegue che mentre nel testo costituzionale previgente lo Stato poteva sempre emanare norme generali ed esercitare una più o meno incisiva funzione di indirizzo è di coordinamento, dopo la riforma del Titolo V, questa possibilità è ormai preclusa.

Una scelta, quella operata dalla riforma, molto discutibile, che rischia di alimentare i conflitti, anche perché si pone in contrasto sia con gli artt. 3, 41, 53 e 81 della prima parte della Costituzione, sia con gli artt. 118, 119 e 120 nel testo riformato..

Ma, come vedremo, sia per la dimensione assunta dalla spesa pubblica nei maggiori Paesi europei, sia per i vincoli comunitari, sia per la spinta all'armonizzazione delle politiche tributarie imposta dalla concorrenza internazionale, sia per i vincoli fissati dalla prima parte della Costituzione e dai condizionamenti imposti dall'appartenenza all'U.E., quella della regionalizzazione del sistema tributario appare un ipotesi illuminista, tecnicamente, prima ancora che politicamente, impraticabile.

In ogni caso l'idea che la politica tributaria, anche per i vincoli comunitari, resti confinata al rango di elemento destinato essenzialmente a garantire gli equilibri di bilancio, senza margini di manovrabilità economica, rappresenta, una premessa assai poco convincente; tanto è vero che anche in modelli caratterizzati da una significativa autonomia tributaria regionale e locale, come quello tedesco e spagnolo (nei quali le materie decentrate a livello locale hanno

Innovazione e Diritto

una estensione significativamente minore rispetto al quadro delineato dall'art. 117 III° comma della nostra Costituzione), il ruolo dello Stato nella definizione degli indirizzi di politica tributaria, non solo non è messo in discussione, ma le principali imposte e la loro manovra restano saldamente nelle mani dello Stato.

La sostanziale assenza nel DPEF 2009/13 di un indirizzo coerente di politica tributaria, con il conseguente abbandono del disegno riformatore avviato con la legge 80/2003 di delega al Governo per la riforma del sistema tributario dello Stato, appare quindi una scelta debole, orientata da situazioni e scelte contingenti, tra cui preminente quella di dare attuazione in via prioritaria agli obiettivi politici sottostanti alla riforma del Titolo V della Cost.

Evidenzia in ogni caso una sottovalutazione degli effetti economici e distributivi del vigente sistema tributario, che non appare facilmente spiegabile alla luce dell'esperienza degli ultimi anni; esperienza che avrebbe dovuto indurre il Governo Berlusconi, in coerenza con le critiche severe rivolte dall'opposizione, alla politica tributaria del Governo Prodi, a riformarne in misura incisiva almeno gli assetti distributivi tra le diverse imposte, anche quindi in un quadro di sostanziale stabilità della pressione fiscale.

L'abuso della decretazione d'urgenza, con interventi che non hanno risparmiato praticamente alcun settore della politica tributaria; l'adozione di misure tese ad ampliare le basi imponibili con effetto retroattivo; una riforma radicale della struttura dell'imposta personale, introdotta con la Legge finanziaria per il 2007, i cui effetti distributivi in termini di aumento del prelievo per un'ampia maggioranza di contribuenti, erano stati fortemente sottovalutati sia dal Governo sia dai principali organi d'informazione; rappresentano altrettante tappe di una stretta fiscale che non ha avuto nulla di virtuoso, ed ha contribuito in misura decisiva al rallentamento della nostra economia nel quarto trimestre 2007, anticipando ed aggravando gli effetti della crisi finanziaria internazionale nel 2008, la quale ha steso una densa quartina fumogena sui problemi fiscali, ma non li ha certo eliminati per incanto.

Ed infatti proprio per la diffusione e le grandezze messe in gioco dall'Irpef la stretta fiscale continua a pesare come un macigno sulla domanda interna e a condizionare la ripresa, affidata esclusivamente alla spinta delle esportazioni.

Una situazione evidenziata già nel 2006 con un incremento delle entrate pari a oltre 37 miliardi: 22 miliardi in più rispetto alle previsioni dell'ultima Legge finanziaria firmata dal

Ministro Tremonti; e nel 2007 con un aumento del gettito dell'IRE riformata dal viceministro Visco pari a 8,2 miliardi, contro una previsione di una riduzione di 230 milioni.
Dati che dimostrano, nella migliore delle ipotesi, un elevato grado di inaffidabilità nelle previsioni sugli effetti della manovra delle imposte; ed in ogni caso una spia della crisi del tradizionale principio della separazione del potere di spendere, tipico della funzione di governo, rispetto a quello di approvazione delle leggi tributarie, riservato dal costituzionalismo liberale al Parlamento.
Nei 3 anni che precedono la recessione del 2009, al netto delle una tantum, le famiglie e le imprese italiane hanno versato al fisco maggiori imposte per oltre 100mila miliardi di vecchie lire.
Una cifra enorme che non aveva alcuna giustificazione razionale e che è servita ad alimentare ulteriore spesa pubblica per 35 miliardi di curo senza risanare la finanza pubblica.
Chi scrive aveva evidenziato già nel dicembre 2006 gli effetti distorsivi che la riforma dell'IRPEF introdotta da Visco e Padoa-Schioppa con la Finanziaria 2007 avrebbe determinato per la larga maggioranza delle famiglie. Purtroppo í dati del gettito tributario del 2007 confrontati con quelli del 2008 hanno confermato, aggravandola, la nostra analisi.
In Italia nella seconda metà del 2008 analogamente a quanto avvenuto nell'ultima parte del 2007 si è registrato un calo di tutti i consumi, non solo quelli relativi ai beni durevoli, in parte per i riflessi di una crisi finanziaria internazionale che in Italia ha avuto limitati effetti diretti, rispetto ai principali partner, ma principalmente per una stretta fiscale sottovalutata nelle dimensioni e negli effetti; anche perché concentrata esclusivamente su imprese e famiglie. Nell'arco di due anni, tra il 2006 e il 2007 la pressione tributaria è infatti cresciuta di 2,9 punti rispetto al PIL nonostante una crescita dell'economia nei precedenti cinque anni particolarmente contenuta.
In definitiva, nel nostro Paese al di là di limitate oscillazioni congiunturali, dal 2007 i consumi sono in calo perché le famiglie non hanno altro modo per far fronte all'aumento senza freni dell'imposta personale ed il fisco, insaziabile novello Crono, mangia i sui figli, riducendo il gettito delle imposte diverse da quella personale!
Questa chiave di lettura, di una forte componente tributaria nella recessione italiana, è evidenziata nel 2008 dal più accentuato calo del PIL nelle regioni del Mezzogiorno, le più colpite dalla riforma dell'Irpef del 2007, che ha fatto da battistrada alla recessione.

.Che il Governo Prodi abbia compiuto un grave errore di valutazione nel trasformare alcuni possibili e utili correttivi al modello di Irpef ereditato nel 2006 dal Governo Berlusconi, ed in via di assestamento, in una controriforma improvvisata e dilettantesca, con palesi elementi di irragionevolezza che ne compromettono la legittimità, non deve sorprendere.

Il Governo doveva infatti recuperare 5 miliardi per finanziare il taglio di una quota della componente lavoro della base imponibile dell'Irap; senza evidenziare, almeno in modo troppo esplicito, dove si sarebbero concentrati i costi fiscali della manovra.

La riforma dell'Irpef si è risolta, come avevamo indicato, in un aggravio d'imposta molto più forte di quanto era stato preventivato e i dati sul gettito Irpef disaggregati per categorie reddituali lo dimostrano chiaramente.

L'obiettivo implicito della riforma era quello di aumentare il gettito dell'Irpef: e di ridistribuirne il carico all'interno sui redditi diversi da quelli da lavoro dipendente.

A consuntivo invece il maggior carico del Irpef riformata si è concentrato essenzialmente sui redditi da lavoro dipendente che la riforma pretendeva di agevolare; sia per l'improvvisazione con cui si è intervenuto sulla struttura dell'Irpef; sia per l'assenza di strumenti correttivi sia pure parziali interni all'imposta, che ne attenuassero l'impatto con l'incremento nominale dei redditi, particolarmente significativo per quelli da lavoro dipendente, che non hanno la possibilità di proteggersi parzialmente dal lato dei costi.

L'aspetto più singolare di questo immobilismo tributario, dato il cambio di indirizzo politico è che l'Italia con la finanziaria 2010 ha ripercorso dal lato del fisco, sia pure con numeri ed in condizioni diverse, lo stesso itinerario del 2007, che aveva soffocato la crescita ed anticipato la recessione nel 2008 (22 miliardi di maggiori entrate fiscali a carico di famiglie e imprese tra luglio e novembre 2007).

.Un duro colpo di freno alla debole ripresa dell'economia, concentrata essenzialmente nelle regioni del Nord e nei settori vocati alle esportazioni, dovuto essenzialmente all'opportunismo fiscale del Governo, che aveva preferito beneficiare degli automatismi dell'Irpef, piuttosto che recuperare gettito attraverso l'aumento di qualche accisa o imposta indiretta, per finanziarne l'alleggerimento, scivolato senza alcuna seria riflessione o commento.

Il rischio, in assenza di una rapida correzione di rotta idonea ad invertire la tendenza in atto è quello di un ridimensionamento strutturale del nostro sistema produttivo, con effetti di

avvitamento sulla crescita altrettanto strutturali. Di questo trend negativo rappresenta un sintomo anticipatore inequivocabile il boom delle importazioni di beni intermedi e di componentistica dall'Asia nel 2010 (+56%), favorito dalla diversa incidenza dell'Irap sulle produzioni nazionali rispetto alle importazioni.

Vediamo ora di confrontare queste considerazioni critiche sull'assenza di un disegno di politica tributaria finalizzato alla ripresa dell'economia, con gli ultimi dati disponibili, relativi sia ai risultati di bilancio, sia alla crescita del Pil.

Dal lato del PIL il 2010 chiude meglio delle previsioni dell'autunno (più 0,9%); la crescita dell'economia segna infatti un più 1,3% (più 1,2% il dato destagionalizzato). Un risultato molto lontano da quello tedesco (più 3,4%), ma abbastanza vicino a quello delle altre principali economie europee (Francia più 1,5%, Inghilterra più 2,0%).

Che l'Italia cresca meno degli altri, nonostante il proprio sistema bancario non sia stato direttamente neppure sfiorato dalla crisi finanziaria internazionale del 2008/09 è un dato indiscutibile. Che questo sia il risultato di un declino inarrestabile della nostra economia, caratterizzata da una serie di nodi strutturali non risolti (produttività, dimensione di impresa, scarsa innovazione, infrastrutture carenti e arretrate) può sembrare uno scenario plausibile, spesso enfatizzato sui media; ma una lettura più attenta di alcuni indicatori potrebbe offrire un quadro variegato e meno pessimista, nel quale emerge in filigrana il ruolo negativo rispetto alla crescita rappresentato dalla scarsa qualità delle politiche pubbliche, a partire da quella tributaria.

Le turbolenze finanziarie che hanno anticipato la recessione hanno avuto d'altra parte l'effetto di contribuire a fare chiarezza sia dal punto di vista istituzionale, sia sotto il profilo economico e finanziario.

Innanzitutto dal punto di vista istituzionale perché la crisi dell'autunno 2008 ha posto in luce non solo in Italia la centralità del ruolo dello Stato per tenere sotto controllo gli effetti della crisi finanziaria internazionale. D'altra parte ha anche evidenziato che l'idea che il federalismo sia di per sé uno strumento salvifico per rinnovare ammodernandolo, il sistema Italia, lasciando sullo sfondo lo Stato, relegato ad un ruolo marginale, rappresenta soltanto una pericolosa illusione.

Se bastasse un decentramento anche molto spinto per risolvere le contraddizioni, che caratterizzano l'insieme della società italiana, coinvolgono tutti i territori e attraversano le diverse generazioni, la soluzione sarebbe relativamente semplice.

La tentazione al ripiegamento sul localismo come reazione alle incertezze diffuse dalla rapidità del progresso tecnologico, che investe sia i processi di produzione e di scambio sia i singoli individui, rappresenta una tendenza evidente nelle aree economicamente più avvantaggiate, non solo in Italia: uno degli effetti della mondializzazione, che diffonde benessere ma alimenta al tempo stesso nuovi squilibri.

In Italia, poi, la diversa distribuzione delle risorse pubbliche tra i vari settori (Stato, Regioni ed Enti locali), una qualità della vita ed un livello di servizi e di sviluppo disomogeneo, una varietà dei territori che costituiscono una straordinaria ricchezza, ma certo non ne semplificano la gestione, rappresentano altrettante realtà che dovrebbero spingere ad attuare un modello di decentramento funzionale alla valorizzazione delle peculiarità delle singole realtà territoriali; coinvolgendo i cittadini in un processo di auto governo responsabilizzante.

D'altra parte, se da un lato l' 'innesto del Titolo V novellato nel testo costituzionale del 1948 ha posto in evidenza una serie di limiti del nuovo modello di decentramento, dovuti sia alla bulimia con cui si sono scaricate sulle Regioni materie e funzioni, con scarsa attenzione ai limiti posti dall'art. 118 in tema di sussidiarietà; dall'altro, lo svuotamento del ruolo del Parlamento nelle materie di competenza concorrente ha sottolineato non solo la difficoltà di assicurare la tutela degli interessi unitari non frazionabili, ma ancor prima di poterne definire l'individuazione e gli ambiti.

Specie in quelle materie a contenuto economico (si pensi all'industria, al turismo, all'artigianato, all'agricoltura) in cui il prevalente riferimento al territorio non può in ogni caso condurre ad escludere la necessità di ricondurre ad unità le diverse politiche economiche territoriali, di settore, anche con l'ausilio di strumenti finanziari.

In questo quadro, la funzione di equilibrio della Giurisprudenza costituzionale è stata preziosa ed aveva indicato al legislatore la strada per un riequilibrio di attribuzioni tra ordinamento regionale e statale , che contemperasse un ampio decentramento con una tutela piena degli interessi unitari non frazionabili .

Un percorso obliterato, senza una motivazione convincente, per inseguire la scelta tutta politica di avviare subito il decentramento finanziario, senza riequilibrare quello istituzionale

e senza riformare il sistema tributario; uno dei motivi che non hanno ancora consentito al nostro sistema politico, lungo l'arco di circa un ventennio di ritrovare un nuovo punto di equilibrio, funzionale al mutato scenario rappresentato dalla liberalizzazione del commercio internazionale e dall'economia mondializzata.

Da questo punto di vista la legge 42/2009 di delega al Governo, recante norme per il coordinamento del sistema tributario e per l'attuazione del federalismo fiscale si presta, proprio dal punto di vista strettamente fiscale, ad una serie di rilievi critici, per l'assenza, dopo tanti interventi parziali, di un disegno compiuto di politica tributaria, la cui necessità ed urgenza è stata dal Governo ignorata proprio per accelerare l'avvio del decentramento.

A questo limite di fondo occorre aggiungere la labilità di alcuni criteri di coordinamento, che andrebbero ripensati secondo schemi di efficienza distributiva necessitati, trattandosi di disciplinare il concorso alla spesa pubblica da parte dei cittadini, purtroppo ignorati dal legislatore delegante per il carattere almeno in parte di manifesto, che caratterizza la legge delega sul federalismo fiscale in cui prevalgono i profili politici di bandiera, come ha più volte sottolineato Enrico De Mita nei suoi interventi su "Il sole 24 ore".

Negli ultimi dodici anni, la realtà tributaria italiana è stata investita da una pluralità di interventi riformatori, sia dal lato dell'Amministrazione, sia nei rapporti tra fisco e cittadini, sia nella struttura delle principali imposte che hanno lasciato un segno profondo, anche se non sempre positivo. Mentre, l'organizzazione che attiene alla gestione dei diversi momenti in cui si articola e manifesta l'esercizio della potestà tributaria; dell'informazione dei contribuenti; dell'attività di accertamento e di controllo fino alla repressione delle frodi e del processo tributario è stata caratterizzata nel tempo, da notevoli progressi e da una sostanziale continuità di indirizzo da parte di Governi anche di diverso segno politico, lo stesso non si può dire degli interventi di riforma che hanno investito i principali tributi.

L'assenza di un compiuto disegno riformatore, caratterizzato da un'unità di indirizzo, consolidato nel tempo ed accompagnato da risultati positivi in termini non solo di gettito, ma di efficienza economica ed equità distributiva, il sovrapporsi di interventi non coordinati, disomogenei, quando addirittura incompatibili tra loro, non consentono di definire l'insieme delle principali imposte che caratterizzano il nostro Paese come un moderno e compiuto sistema tributario.

Il primo dato che balza all'evidenza, se si confronta l'andamento delle entrate tributarie tra il 2005 e il 2010, è che nonostante l'esistenza di ampie sacche di evasione ed una economia irregolare diffusa, queste non hanno avuto un'incidenza negativa sul gettito delle imposte sul reddito, che anzi, come abbiamo visto, incidono mediamente sulle famiglie e le imprese italiane, in misura molto maggiore di quanto si registra in tutti gli altri Paesi ad economia avanzata (60% imposte dirette, 40% indirette).

L'Irpef da sola rappresenta ormai il 45% di tutte le entrate tributarie, un dato sproporzionato rispetto ai livelli di reddito degli italiani.

Questo apparente paradosso si spiega con la scarsa attenzione posta negli ultimi quindici anni dal legislatore tributario alle interdipendenze tra le diverse imposte; con il risultato che l'evasione è stata analizzata dal lato degli effetti, come un comportamento da contrastare spesso con argomentazioni moralistiche e l'impiego di strumenti burocratici e repressivi.

È invece del tutto mancata un'analisi ragionata degli effetti prodotti dalla struttura delle principali imposte (elevata forbice tra aliquota media e aliquota marginale nell'Irpef; regime penalizzante per la tassazione dei redditi familiari, indeducibilità dell'Irap dalle imposte sui redditi; regime forfettario per i contribuenti minimi, privo di alcuno strumento di controllo, ecc. ecc.), nella propensione ad evadere, che proprio dalle caratteristiche strutturali delle imposte sui redditi, inserite in un sistema produttivo caratterizzato da una elevatissima frammentazione del sistema di piccole e piccolissime imprese, ha tratto alimento.

Si è pertanto evitata un'analisi più attenta del fenomeno dell'evasione, legata alla difficoltà di determinare la capacità economica in un'economia frammentata e diversificata; con l'ulteriore conseguenza che la ridotta flessibilità e attitudine del sistema tributario a monitorare con sufficiente precisione le diverse realtà economiche, ha alimentato una diffusa evasione anche nell'Iva, l'altro punto di più evidente criticità del nostro ordinamento tributario, che sottrae al gettito complessivo oltre 30 miliardi di curo all'anno. Evasione motivata dalla necessità di occultare ricavi per ridurre il peso delle imposte dirette.

Si potrebbe osservare che al mancato gettito dell'IVA corrisponda l'incasso dell'IRAP nel settore privato (31 miliardi nel 2007), e che quindi, in definitiva, i conti tornano; ma non è così perché 1'IRAP è un'imposta sul valore aggiunto della produzione che, al contrario dell'IVA, grava sulle esportazioni, mentre non si applica alle importazioni e specularmente penalizza quindi le produzioni interne rispetto alle importazioni: un evidente ostacolo sia al

principio di tutela della concorrenza, di rilievo costituzionale, e alla libertà di circolazione delle merci di derivazione comunitaria.

I conti quindi tornano solo per il fisco, ma, non per l'economia italiana che, in un mercato sempre più concorrenziale, vede le esportazioni assoggettate ad un tributo che non esiste in nessuna altra parte del pianeta, che incide per oltre 7 miliardi all'anno sulle esportazioni, ed in definitiva, sulla competitività del sistema.

L'evasione e l'economia irregolare quindi, in larga misura, non sottraggono ricchezza che ove acquisita a tassazione comporterebbe la possibilità di finanziare nuova spesa pubblica (come è, del resto, avvenuto nel biennio 2006-2007), risanare il bilancio dello Stato e riportare, nell'arco di un ragionevole numero di anni, il debito pubblico nella media europea. Rappresenta, al contrario, uno strumento di mercato anomalo dal punto di vista economico e inaccettabile sotto il profilo distributivo, che tende ad adattare la rigidità e il peso eccessivo delle imposte sul reddito alla capacità economica dei singoli contribuenti, con più o meno ampi margini di sconto.

È appena il caso di aggiungere che il carattere strutturale dell'evasione e dell'economia irregolare, non rende il fenomeno meno grave, anzi.

L'evasione, infatti, a parte ogni altra considerazione, comporta dei costi organizzativi che incidono sulla competitività complessiva del sistema Italia. Si vuole solo sottolineare che la dimensione del fenomeno non può confinare il contrasto dell'evasione ad una banale questione di repressione e di controlli, ma richiederebbe interventi sistematici sulla struttura ed i profili distributivi dei principali tributi; una delle motivazioni che avevano consentito al centro-destra di vincere le elezioni nel 2008, semplicemente ignorata nell'azione di governo.

In definitiva è il carattere disorganico delle singole imposte non coordinate a sistema ad alimentare, in buona parte, l'evasione (fiscale e contributiva) e l'economia irregolare.

Occorre però aggiungere che evasione ed economia irregolare sono fenomeni contigui ma non equivalenti; più diffusa l'evasione nelle aree economicamente avanzate; concentrata prevalentemente nel Mezzogiorno l'economia irregolare. Un modello quest'ultimo che sottrae meno risorse al fisco dell'evasione, perché l'economia irregolare deduce solo in parte i costi; ma dagli effetti economici più gravi.

Mentre infatti l'evasione aumenta la competitività delle imprese che vi ricorrono (falsando la concorrenza), l'economia irregolare non costituisce un modello di competizione anomalo,

ma rappresenta solo un espediente per sopravvivere, che non consente alle imprese di crescere; alimenta quindi ulteriormente il dualismo territoriale

E' all'interno di questo quadro di riferimento che occorre, quindi, analizzare criticamente le opzioni contenute nella delega del Governo per l'attuazione del federalismo fiscale; e nella trasposizione che ne è stata offerta con i decreti delegati sul finanziamento delle regioni a statuto ordinario, dei comuni e delle province..

In ogni caso è bene sottolineare che, indipendentemente dalle soluzioni prospettate, senza una riforma dell'ordinamento tributario che riequilibri gradualmente il gettito delle varie imposte in un'ottica di sistema, con una particolare attenzione al recupero di competitività ed attrattività del fisco italiano, da avviare da subito, che accompagni quindi la fase di avvio del decentramento fiscale regionale, qualsiasi ipotesi di assestamento di un processo di autonomia tributaria regionale che non si limiti ad affidare a Regioni ed Enti locali la gestione di qualche tributo a carattere paracommutativo o il gettito di qualche accisa, sarà destinato a scontrarsi con difficoltà crescenti.

Ma quel che è peggio, nell'assenza di un serio controllo parlamentare la cui evanescenza è davanti agli occhi di tutti, il rinvio della riforma tributaria, proprio per il peso che le compartecipazioni avranno sul funzionamento degli Enti territoriali, rischia di introdurre difficoltà probabilmente insormontabili, rispetto a qualsiasi riforma tributaria organica, finalizzata ad aumentare la competitività del sistema Paese.

2) Il ruolo del sistema tributario statale per l'avvio del decentramento fiscale: la condizione attuale

Si deve dare atto alla Corte Costituzionale di avere esercitato nella fase di avvio del decentramento uno scrutinio attento delle leggi sottoposte al suo esame finalizzato da un lato, a tutelare l'autonomia di spesa degli enti territoriali in assenza della legge di coordinamento; dall'altro a realizzare i necessari raccordi con la prima parte della Costituzione, superando una serie di problemi.

A questo riguardo si segnala la sentenza n. 303/04, importante soprattutto per avere offerto, attraverso l'interpretazione della portata del principio di sussidiarietà, anche come

Innovazione e Diritto

sussidiarietà ascendente, non tanto uno strumento per dare voce, in ogni possibile circostanza, e non solo in casi limite, agli interessi unitari non frazionabili; ma per avere posto in luce le lacune e le contraddizioni di un modello che, nella ripartizione di materie e funzioni, sembra riferirsi ad esperienze di stampo para confederale; mentre, nella ripartizione delle risorse finanziarie, vincola inevitabilmente le autonomie territoriali ad un forte coordinamento da parte del legislatore statale che ne comprime entro limiti particolarmente ristretti l'esercizio dell'autonomia tributaria; contraddicendo tutto l'impianto logico che dovrebbe essere alla base del processo federalista.

Anche i profili finanziari, regolati dall'art. 119 cost, probabilmente la parte meno disorganica del nuovo Titolo V, non sono privi di aspetti problematici; non soltanto, per la pratica impossibilità di realizzare un modello di decentramento finanziario su basi autonomistiche delle dimensioni necessarie ad assicurare il finanziamento integrale delle materie e delle funzioni trasferite (oltre 300 miliardi, il 60% della spesa totale al netto degli interessi sul debito); ma, soprattutto, per la difficoltà di determinare modalità equilibrate ed efficienti di finanziamento di tutte le materie a contenuto economico, la cui funzione è appunto quella di attuare le politiche economiche di settore.

Per le quali, ovviamente non è possibile individuare costi standard ed il cui finanziamento, quindi, può essere assicurato solo attraverso lo strumento fiscale.

L'attuazione del federalismo fiscale rappresenta, quindi, la condizione ma anche il quadro di riferimento, la cornice ed il limite attraverso cui dovrà svolgersi, in un arco temporale certo non breve, il processo di trasferimento di materie e funzioni tra Stato e Regioni, con un'articolazione che avrebbe dovuto essere, almeno in parte, ripensata per assicurare efficienza al modello di Stato in cui saranno chiamati ad integrarsi, reciprocamente, il decentramento regionale e la cura di interessi unitari, propri dello Stato. Interessi che la riforma del Titolo V ha semplicemente dimenticato.

Un processo che dovrebbe essere accompagnato da un sufficiente grado di flessibilità, per tenere conto non soltanto del livello di sviluppo economico notevolmente diversificato tra le varie Regioni, ma, anche delle diverse dimensioni territoriali che, altrimenti in un quadro di decentramento di funzioni uniforme, avrebbe come inevitabile conseguenza di determinare una serie di diseconomie di scala e di costi aggiuntivi privi di qualsiasi giustificazione

Innovazione e Diritto

razionale a carico delle realtà territoriali di dimensioni minori; diseconomie che colpirebbero, in ultima analisi, i cittadini..

Questione di cui vi è una traccia molto limitata nella legge delega.

Un modello quindi di ripartizione della funzione legislativa non solo fortemente squilibrato dal lato delle Regioni, per l'eccesso di materie trasferite, che amplifica il problema della tutela degli interessi unitari, ma in cui lo stesso concetto di competenza concorrente o ripartita, si è ormai allontanato dal modello tedesco, fino ad assumere una connotazione completamente diversa.

In Germania i Land partecipano e condizionano l'esercizio della potestà legislativa del Parlamento attraverso il Senato, che rappresenta i Governi regionali; il Parlamento a sua volta, esercita un ruolo di equilibrio centrale mediante l'esercizio della funzione di indirizzo e coordinamento che il Parlamento italiano ha quasi completamente perduto.

Una perdita di funzioni irragionevolmente ampia che sta determinando un evidente squilibrio istituzionale, che si riflette in un affievolimento di ruolo anche nelle materie, quali quella tributaria e di bilancio in cui, la competenza del Parlamento, almeno secondo Costituzione, dovrebbe essere tuttora centrale.

La recessione del 2008/2009 ha rappresentato dal punto di vista tributario un'occasione perduta per avviare un processo di riequilibrio del sistema in base ad un disegno di riforma chiaro negli obiettivi e nei tempi, che come ha più volte ricordato Enrico De Mita dovrebbe abbracciare un arco temporale necessariamente non breve, oltre il limite di una sola legislatura; d'altra parte per gli elementi di coesione che tendono a prevalere nei periodi di crisi, la recessione ha anestetizzato i problemi, favorendo l'immobilismo e l'avvio di un riassetto dei poteri nella ripartizione delle risorse pubbliche, che non evidenzia purtroppo un nuovo più funzionale equilibrio complessivo.

Al contrario mette in luce in modo plastico la somma degli attuali squilibri, resi più evidenti dalla rinuncia ideologica da parte del Governo a sviluppare quelle politiche nazionali di settore in campo economico, funzionali al rilancio dello sviluppo del sistema Paese., proprio per favorire l'avvio del decentramento regionale

Purtroppo gli squilibri istituzionali del modello Stato - Regioni restano e si riflettono in maniera più evidente proprio nel settore tributario, in cui l'esercizio della discrezionalità legislativa non è mai incondizionato, perché incontra precisi vincoli di ordine costituzionale;

Innovazione e Diritto

con il solo limite rappresentato, sul terreno delle prove, dalla difficoltà di evidenziare l'irragionevolezza, ovvero il contrasto, di una norma tributaria con i principi che ne disciplinano secondo Costituzione, l'esercizio: ed in particolare con i principi di capacità contributiva ed uguaglianza.

Quest' ultimo poi, riconduce necessariamente ad un più generale, ma non per questo meno vincolante, limite rappresentato dalla coerenza del sistema; un principio che si rinviene anche nel diritto europeo, come canone interpretativo dei principi di proporzionalità e non discriminazione.

Principio, quello della coerenza del sistema interpretato, come vedremo più avanti, dalla Corte di Giustizia in modo rigido, ma che, in prospettiva potrebbe rappresentare il minimo comune denominatore tra i principi di diritto tributario nazionale e quelli europei: entrambi sussumibili nel più generale principio di eguaglianza sostanziale, che affiancherebbe nel diritto tributario europeo alle tradizionali tutele riferite al funzionamento del mercato, quelle limitazioni all'esercizio della discrezionalità legislativa, funzionali a dare effettività al principio di eguaglianza sostanziale a garanzia dei diritti dei contribuenti.

La crisi dell'istituzione parlamentare, derivata dalla riforma del Titolo V della Costituzione, si era già resa evidente con le finanziarie omnibus del 2005/08, nelle quali sia i Governi di centro-destra, sia quelli di centro-sinistra che si erano succeduti in quegli anni, avevano attratto alla legge finanziaria tutte quelle competenze che ai sensi dell'art. 117 III comma Cost. rientravano ormai nell'ambito regionale.

Dal 2008 al precipitoso arretramento dello Stato, nella cura delle politiche pubbliche, amplificato dalla crisi finanziaria internazionale, ha fatto seguito l'avvio della costruzione di un modello di decentramento federalista, incentrato su una delega al Governo indeterminata negli snodi cruciali, fortemente squilibrato dal punto di vista della rappresentanza degli interessi diffusi, sia per ragioni connesse con i nuovi equilibri politici delineati dalle elezioni politiche del 2008; sia per il progressivo affievolimento del ruolo del Parlamento, tradizionale luogo di rilevazione e rappresentanza dei diversi interessi, in cui si articola la Comunità nazionale, e stanza di compensazione per quelli meno corporati e quindi più deboli.

Si è dato quindi inizio a un processo di decentramento sostanzialmente dicotomico, caratterizzato dall'assenza di un raccordo coerente tra la necessità di favorire un percorso

trasparente di responsabilizzazione delle decisioni di spesa, attraverso il loro finanziamento a carico della fiscalità decentrata; e un processo di decentramento tributario, fondato sulla stabilizzazione del sistema vigente, riformato nel 2007, che ne impedirà di fatto il decollo.
Un percorso istituzionale confuso, poco attento alla necessità di garantire un equilibrio unitario al processo di decentramento fiscale che solo una riforma strutturale del sistema di imposizione dei redditi, nel più ampio quadro di una riforma complessiva del sistema tributario, che coinvolga anche l'amministrazione dei tributi, potrebbe assicurare.
Una politica intrinsecamente miope, che contrappone artificiosamente le istanze delle aree economicamente più sviluppate ,che aspirano ad un sistema di finanza pubblica meno oneroso e più efficiente, con quello delle Regioni del Mezzogiorno che, con modalità e strumenti tutt' altro che contrapposti, hanno esigenze sostanzialmente analoghe.
Costruendo un percorso federalista che anziché avviare l'indispensabile processo di riforma delle istituzioni, rischia per miopia ed assenza di cultura istituzionale di fare implodere la crisi latente di quelle esistenti.

3) L'eclissi del diritto tributario tra affievolimento del ruolo del Parlamento e sviamento dai principi costituzionali

La scelta politica, a prima vista poco razionale di partire dai profili finanziari o tributari anziché da una preventiva riconsiderazione dei rapporti tra lo Stato e le Regioni e delle funzioni e delle materie da trasferire, alla luce dell'esperienza di questi anni, e del contributo chiarificatore della Corte Costituzionale, finalizzato alla stabilizzazione di un sistema costituzionale coerente, potrebbe essere condivisa solo se l'avvio di un più ampio decentramento fiscale, venga inserito in un disegno razionale di più ampie riforme istituzionali.
Un disegno organico che non si limiti solo ad una diversa ripartizione del potere e delle risorse tra ordinamento statale e sistema delle Autonomie, ma anche capace di dare rappresentanza unitaria alle istanze e agli interessi espressi dai territori, con particolare riferimento all'appartenenza all'Unione Europea; un'esigenza della cui necessità ed urgenza,

il meno che si possa dire è che manca, tuttora, non solo nella classe politica, la consapevolezza.

L'intreccio tra crisi della politica e logoramento delle istituzioni che ha accompagnato la società italiana nel suo insieme negli ultimi venti anni ha influito anche sull'interpretazione dei riflessi giuridici dei fenomeni politico sociali, attenuando la percezione e la capacità di approfondimento degli aspetti più problematici di quella esperienza.

Sotto questo profilo l'analisi delle linee guida del decreto delegato sul federalismo fiscale non può prescindere dalla contestualizzazione dei profili finanziari, nella più ampia cornice dei nuovi assetti istituzionali delineati dalla riforma del Titolo V della Costituzione.

Il punto di partenza per comprendere i limiti del processo di riforme costituzionali dell'ultimo decennio è rappresentato, a mio parere, dall'equazione diffusa, soprattutto nelle aree economicamente avvantaggiate, tra statalismo e Stato unitario. Il ripiego nel localismo come antitesi alle paure indotte dal processo di mondializzazione dell'economia ha coltivato in una parte dell'opinione pubblica, l'illusione che una nuova articolazione dello Stato su basi federali, rappresentasse l'opzione più razionale ed efficace per ridurre il peso dello statalismo, e l'invadenza di un fisco sempre più pervasivo.

Una tesi semplicistica che affida al federalismo, non solo fiscale, un effetto taumaturgico, sull'insieme dei problemi irrisolti che hanno caratterizzato negativamente la società italiana nell'ultimo quarto di secolo: meno spesa pubblica, meno evasione fiscale, meno burocrazia, più trasparenza nell'impiego delle risorse, più competitività nell'economia, più controllo dei cittadini sul funzionamento della P.A., più qualità nei servizi resi alla cittadinanza.

Una costruzione stellare che ha al centro il sistema tributario, che per poter funzionare ne presupporrebbe una riforma coerente con questi obiettivi; nulla di più lontano rispetto alla bulimia legislativa che ha caratterizzato la politica tributaria degli ultimi governi di centro-sinistra e di centro-destra, in cui l'inseguimento del gettito a tutti i costi ha innescato un processo anomalo di autodistruzione della ricchezza di origine tributaria, disattento ai più elementari principi anche di ordine costituzionale, e quel che è peggio passato incredibilmente sotto silenzio.

Se si analizza con un minimo di attenzione l'impianto del Titolo V novellato, emerge con chiarezza l'errore di valutazione compiuto nel 2000 dai partiti di centro sinistra,

tradizionalmente cauti in tema di riforme costituzionali, proprio perché preoccupati di difendere l'impianto della Costituzione del 1948.

L'idea che un semplice trasferimento di funzioni e materie dallo Stato alle Regioni di dimensioni, e quindi con implicazioni politiche, amministrative e finanziarie, che non avevano riscontro in nessun altro modello di stato federale o regionale europeo, potesse per ciò stesso determinare un nuovo equilibrio di poteri, più attento alle esigenze delle Regioni più avanzate e quindi più competitive, capace quindi di innestare un ciclo virtuoso idoneo ad attrarre le altre in un percorso di modernizzazione e di crescita ed estendersi quindi al resto d'Italia, si è dimostrata semplicistica ed illusoria.

L'esperienza di questi anni ha evidenziato un elemento di forte criticità nella difficoltà di inserire il nuovo modello di regionalismo delineato dal titolo V della Costituzione nel testo novellato, nella cornice di una democrazia parlamentare caratterizzata dalla centralità del Parlamento. Essa trova conferma da un lato nello svuotamento della funzione legislativa al livello nazionale, ben oltre le necessità autonomistiche dei territori; dall'altro in una disciplina fuorviante della potestà legislativa concorrente, potestà che ormai condivide solo il nome con la corrispondente fonte legislativa propria dell'ordinamento tedesco.

E cosi si è consumato il paradosso istituzionale per cui lo Stato può, ai sensi dell'art. 117 II° c. cost., emanare norme generali anche a contenuto finanziario, nelle materie che disciplinano l'offerta di servizi primari alla cittadinanza da parte delle Regioni e che rappresentano il nucleo centrale dell'ordinamento regionale, quali la sanità, l'istruzione e l'assistenza. Mentre in tutte le altre materie, che esprimono politiche di settore a contenuto prevalentemente economico e che concorrono a determinare la politica economica del Paese, la riforma del titolo V non ha previsto nulla; affidando la disciplina del rapporto Stato Regioni in campo economico alla prima parte della Costituzione.

Lo Stato quindi in base a questo schema, non solo non dispone più di strumenti di intervento istituzionali propri, finalizzati a comporre ad unità le politiche di settore regionali, ma non potrebbe neppure, in assenza di una legge statale di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, impegnare risorse finanziare con questa finalità. A questa lacuna, che riverbera i suoi effetti negativi sull'intero impianto costituzionale si è cercato, da parte della Corte Costituzionale, di porvi in parte rimedio, lasciando sullo sfondo l'art. 41 della Costituzione, attraverso una ricostruzione dei diversi rapporti tutta interna al titolo V

novellato, che fa riferimento ai principi contenuti negli articoli 118 e 120 cost. Una scelta forse comprensibile in una fase transitoria per non comprimere eccessivamente il ruolo delle autonomie, ma anche una soluzione pericolosa, che ha determinato un allentamento dei vincoli di ordine costituzionale che si materializzano nel concetto di unità del sistema finanziario; presupposto e limite per la realizzazione di un modello funzionale di decentramento delle dimensioni immaginate dalla riforma titolo quinto.

Pur apprezzando quindi lo sforzo della Corte di pervenire ad una ricostruzione razionale dei rapporti tra Stato e Regioni nel nuovo ordinamento, non può sottacersi che si è in presenza di correttivi necessariamente parziali e residuali.

Il carattere anche ascendente del principio di sussidiarietà (art. 118) riconosciuto dalla Corte Costituzionale, e la necessità di assicurare l'unità giuridica ed economica della Nazione (art. 120) la cui titolarità appartiene allo Stato, possono risolvere casi limite, ma non sono certo lo strumento per regolare i rapporti tra lo Stato e le Regioni in campo economico in via ordinaria.

Come disciplinare allora i rapporti fra Stato e Regioni in tutte quelle materie a contenuto economico, dall'industria, dall'artigianato, dal commercio al turismo, all'agricoltura, in cui la potestà legislativa è ormai riservata dall'art. 117 III comma cost. alle Regioni?

Il problema non è solo quello di assicurare tutela agli interessi unitari non frazionabili, sulla base del principio della sussidiarietà ascendente riconosciuto dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 303/04; ma quello di realizzare un modello di relazioni tra Stato e Regioni in campo economico che consenta all'Italia di avere una politica economica nazionale e una serie di politiche nazionali di settore in campo economico, che non siano la semplice addizione di quelle regionali.

La soluzione deve essere ricercata nella prima parte della Costituzione.

L'art. 41 al III° comma affida alla legge dello Stato la funzione di coordinare ed indirizzare l'attività economica, pubblica e privata, a fini sociali, evidenziando in questo campo un ruolo centrale dello Stato. Nel quadro dei rapporti economici fissati nella Costituzione del 1948 la funzione programmatoria era riservata alla legge: strumento idoneo a fissare fini e obiettivi dell'attività economica pubblica e privata, lasciando ampia libertà nella scelta dei mezzi.

Con il trasferimento alla potestà legislativa regionale della disciplina delle materie a contenuto economico, muta a mio avviso anche il ruolo dell'art. 41 II comma. La funzione di indirizzo e coordinamento da parte dello Stato in campo economico non è più rivolta direttamente allo svolgimento di attività economiche, la cui disciplina è riservata in concreto alle Regioni. Ma spetta alla legge dello Stato fissare i fini e gli obiettivi nazionali in campo economico a cui dovranno conformarsi le legislazioni regionali nell'esercizio della potestà legislativa, nelle materie a contenuto economico.

È vero che nel nuovo schema di rapporti fra Stato e Regioni, delineato dalla Legge Costituzionale 3/01, lo Stato non ha più un potere generale di indirizzo e coordinamento come nel vecchio testo del Titolo V.

Ma, poiché appare indiscutibile che la politica economica nazionale rappresenti anche dopo la riforma del Titolo V una funzione tipica di Governo, spetta al Governo con una legge ordinaria, o con altri mezzi, ad esempio la legge di stabilità che ha sostituito la legge finanziaria, di realizzare nei vari campi in cui si articolano le attività economiche, dei modelli stellari in cui le politiche di settore delle varie Regioni convergano a realizzare la politica economica del Paese, in un quadro necessariamente coordinato e unitario.

All'interno di questo quadro di riferimento ed in considerazione del fatto che la perequazione descritta nell' art. 119cost. non si limita ad assicurare il finanziamento integrale delle funzioni trasferite (che all'evidenza l'impianto della legge 42/2009 non è in grado di determinare) ma al V comma attribuisce quale compito primario dello Stato persona, la riduzione delle disuguaglianze territoriali, il raccordo tra il 119, V comma ed il 41, III comma offre una possibile chiave di lettura per ricondurre ad unità il sistema.

Il che agevola a dire che mentre gli interventi infrastrutturali strategici che lo Stato intende realizzare sul territorio dovranno ai sensi dell'art. 119, V comma, essere realizzati mediante intese con le Regioni; le politiche nazionali di settore, definite con legge ai sensi dell'art. 41, comma III°, rimarranno di pertinenza dello Stato, che ne assicurerà il necessario finanziamento. Un percorso logico, che colma una lacuna dell'art. 117cost. (l'art. 41cost. non è stato abrogato); ma anche un percorso obbligato, perché l'impianto centralistico del modello di autonomia tributaria regionale, descritto nella legge delega 42/2009, non lascia a mio parere alcuno spazio per attuare la cosiddetta fiscalità di vantaggio, cui fa riferimento la legge delega, per contrasto con la giurisprudenza della Corte di Giustizia in tema di aiuti di

Stato, e la compressione del profilo autonomistico del decentramento tributario; conseguenza direi inevitabile di un processo di decentramento finanziario avviato senza una preventiva riforma tributaria coerente con l'esigenza di ricondurre l' insieme degli obiettivi autonomisti all'interno del principio di unità del sistema finanziario.

D'altra parte va segnalato che allo stato, gli aspetti richiamati in precedenza non appaiono facilmente risolvibili all'interno della sessione di bilancio, il cui intero impianto evidenzia una serie di carenze, a cui i Governi hanno cercato da alcuni anni di porre rimedio fin qui senza successo.

L'assetto della legge finanziaria e di bilancio, così come si era consolidato negli ultimi anni era ormai inadeguato al nuovo modello di Stato regionale: anche perché la legislazione di bilancio è uno degli strumenti per dare attuazione all'art. 41 della Costituzione, ma non li esaurisce.

In tutti i casi la riforma della legge finanziaria e del bilancio, avviata tra il 2009 e 2010, avrebbe dovuto essere coordinata con il nuovo impianto del regionalismo introdotto dalla riforma costituzionale del 2001.

Ma il modello di legge di stabilità, che lo ha sostituito, e l'abitudine, ormai istituzionalizzata, ad anticiparne gli effetti con il decreto-legge estivo, ha accentuato il potere di indirizzo e decisionale del Governo, che opera sempre di più attraverso i decreti legge, non soltanto in questo settore, riducendo il ruolo centrale del Parlamento nella sessione di bilancio a qualcosa di non molto diverso da una presa d'atto.

Da questo angolo visuale, anche la riforma del bicameralismo e l'istituzione di un Senato federale appare inidonea a sciogliere i principali nodi del nuovo modello istituzionale che ruotano intorno alla realizzazione di un diverso e più equilibrato rapporto tra Governo, Parlamento, e Ordinamento Regionale, meno sbilanciato verso quest'ultimo.

Aspetti che avrebbero dovuto quantomeno essere presenti nel dibattito relativo all'attuazione del federalismo fiscale; che appare al contrario sempre più esaurirsi nel tentativo di realizzare una parziale redistribuzione delle risorse a favore di quelle Regioni più popolose e più ricche che di volta in volta esprimono una più forte rappresentanza politica, con effetti negativi sia sulla competitività del sistema Italia, sia prevedibilmente sulla stessa stabilità politica, e quindi in definitiva sulle istituzioni.

I temi, richiamati in precedenza sottolineano da un lato il limite di una riforma costituzionale nata alla fine degli anni 90 per esigenze politiche contingenti, poco attenta alle variegate caratteristiche economico-sociali e dimensionali delle Regioni italiane, che avrebbe richiesto un'architettura istituzionale e finanziaria meno improvvisata, più vicina al modello spagnolo piuttosto che a quello tedesco. Dall'altro la difficoltà, sotto il profilo finanziario, di dare effettiva attuazione ad un decentramento di funzioni di portata molto più ampia rispetto alla Spagna e alla Germania, rispettando i principi autonomistici contenuti nell'art. 119cost. e lasciando allo Stato risorse sufficienti per adempiere alle proprie funzioni unitarie.

È all'interno di questo quadro di riferimento che si inserisce e va letta la nuova formulazione dell'art. 119cost il cui testo, sicuramente ridondante e caratterizzato da enunciazioni programmatiche sostanzialmente generiche, si muove tuttavia nell'alveo della vecchia autonomia finanziaria, disciplinata dall'art. 119cost., all'interno quindi, come vedremo, di un assetto Costituzionale teso a valorizzare l'autonomia finanziaria, dei diversi Enti territoriali nel rispetto del principio dell'unità della finanza pubblica.

Questo non vuol dire che l'art. 119 nel testo riformato sia del tutto sovrapponibile al precedente; l'autonomia tributaria riservata alle Regioni ha infatti portata più ampia. I tributi propri, e cioè quelli stabiliti autonomamente dalle Regioni con propria legge, evidenziano in via di principio un'autonomia più estesa di quella di secondo grado che la legge statale riservava ai tributi propri, attribuiti alle Regioni a statuto ordinario, in base al testo dell'art. 119 versione 1948.

Ma si tratta comunque di un'autonomia non priva di limiti.

Da un lato infatti la potestà tributaria delle Regioni è condizionata dai principi di coordinamento del sistema tributario, la cui determinazione è affidata, dall'art. 119cost., a leggi della Repubblica; dall'altro dalla stessa estensione delle materie e delle funzioni trasferite, perché è evidente che più sono ampie le funzioni da finanziare, più sono inevitabilmente compressi gli spazi di autonomia finanziaria delle Regioni stesse, in un sistema tributario che resta, e non potrebbe essere altrimenti, sostanzialmente statale; ed in cui, vale la pena di ricordarlo, l'imposizione sulle vendite è disciplinata in modo così stringente a livello comunitario da consentirne l'utilizzo come mezzo di finanziamento delle Regioni, ma non certo come strumento di autonomia tributaria regionale.

Innovazione e Diritto

Quest'aspetto, come vedremo, assume particolare rilievo in tutte quelle materie e funzioni devolute alla competenza legislativa delle Regioni, che attengono alla disciplina e all'esercizio delle diverse attività economiche (industria, artigianato, commercio, turismo, ecc.) per le quali come è evidente, è impossibile predeterminare costi standard. Il che, in altre parole, equivale a dire che è praticamente impossibile predeterminarne i costi e quindi, conseguentemente, assicurarne il finanziamento, se non attraverso l'esercizio dell'autonomia tributaria.

Autonomia che, come abbiamo sottolineato in precedenza, può esercitarsi solo all'interno dei limiti fissati dalla legge statale di coordinamento del sistema tributario.

Sotto questo profilo quindi l'eccessivo allargamento delle materie e funzioni attribuite alla competenza legislativa delle Regioni rappresenta il limite più penetrante all'autonomia tributaria regionale e, per conseguenza ne compromette anche quella finanziaria.

Dal punto di vista costituzionale analoghi e altrettanto stringenti rilievi possono formularsi rispetto all'autonomia tributaria degli Enti Locali. Quest'ultima è disciplinata nel secondo comma dell'art. 119cost. in maniera indifferenziata rispetto all'autonomia tributaria attribuita alle Regioni; ma l'asimmetria è evidente sol che ci si soffermi sul fatto che la materia tributaria è destinataria di una riserva di legge (statale e regionale), art. 23cost. che non si estende agli Enti territoriali (Province e Comuni). Per questi ultimi l'autonomia tributaria rappresenta quindi solo una facoltà, condizionata dall'esistenza di una o più disposizioni di legge che ne attribuiscano e disciplinino l'esercizio.

Ed è questa la ragione per cui non ci occuperemo in queste note della finanza degli Enti territoriali, non senza per altro sottolineare il rischio di sostituire al centralismo dello Stato un nuovo, più invasivo ed assorbente, policentrismo regionale. Sotto questo profilo il testo della legge delega 41/2009 rappresenta un'evoluzione positiva rispetto al ddl Lanzillotta della precedente legislatura. Ma come insegna l'esperienza spagnola, l'autonomia comunale trova la propria fonte e garanzia costituzionale essenzialmente nella legge statale che ne disciplina e finanzia le funzioni fondamentali.

Legge dello Stato cui si è demandata altresì la funzione di definire le modalità di compartecipazione degli Enti Locali al gettito dei tributi erariali riferibile al territorio; ma anche legge finalizzata a disciplinare il finanziamento di funzioni diverse da quelle fondamentali, attribuite agli Enti Locali dalla stessa Regione, con propria legge.

Il tema dell'autonomia finanziaria e tributaria, intorno a cui è stato costruito negli ultimi anni tutto l'impianto ideologico intorno al federalismo fiscale e ai suoi presunti vantaggi in termini di maggiore efficienza nell'allocazione delle risorse e di migliore controllo della spesa pubblica, rimanda quindi ancora una volta al ruolo della legge (statale) cui è demandato sia il compito di individuare i tributi propri, regionali e locali, sia la misura della compartecipazione delle Regioni e degli altri Enti territoriali al gettito dei tributi erariali riferibile al territorio;

Il problema dei limiti dell'autonomia tributaria degli Enti di decentramento quindi, come abbiamo già indicato in precedenza è strettamente connesso e fortemente condizionato dall'evoluzione delle principali Istituzioni della nostra Repubblica; tra queste, sicuramente il punto di maggior sofferenza è rappresentato dal Parlamento, privato ormai della maggior parte delle competenze legislative e indebolito nella sua autonomia, anche in conseguenza della sottrazione ai cittadini del diritto di scegliere i parlamentari, e quindi non più in grado di assicurare una penetrante funzione di controllo, e di supporto rispetto al Governo da parte della maggioranza parlamentare.

In definitiva quindi, come vedremo in maniera più approfondita esaminando le linee guida del decreto delegato sul federalismo fiscale regionale, il tema dell'autonomia tributaria degli Enti Territoriali ed in particolare delle Regioni, non può essere disgiunto dall'analisi dell'evoluzione del ruolo delle principali Istituzioni della Repubblica per la cura degli interessi unitari, la cui esplicitazione costituisce la premessa per una più precisa e razionale definizione delle funzioni trasferite, e quindi del loro finanziamento.

Quest'aspetto, incredibilmente accantonato dopo il fallimento del tentativo avviato nel periodo 2005/06 di dare una sistemazione più equilibrata alla ripartizione delle competenze legislative tra Stato e Regioni, affiancato purtroppo da un nuovo assetto istituzionale confuso ed improbabile, che non ha retto allo scrutinio del referendum, non può essere evidentemente ignorato.

Dall'altra parte l'arcipelago di luoghi comuni che ha accompagnato per mesi il tema del decentramento fiscale, quale metafora per la soluzione dei problemi della società italiana in ogni campo, non aiuta a sciogliere i nodi istituzionali irrisolti.

Nodi istituzionali che attengono sia all'attuazione di un decentramento autonomistico che non è tale solo perché trasferisce risorse crescenti al sistema delle Autonomie Territoriali, sia

al ruolo dello Stato e alla sua funzione di intervento nella definizione ed attuazione delle politiche pubbliche, specie in campo economico (art.41 III cost.).

Probabilmente dietro l'ipotesi più volte evocata dal Ministro dell'Economia, di riforma dell'art.41 della costituzione, che non tutelerebbe abbastanza la libertà di impresa (ma non si conoscono sentenze della Corte Costituzionale che abbiano utilizzato tale articolo per offrire un'interpretazione restrittiva della libertà di impresa), si profila invece l'obiettivo, non dichiarato ma ben più concreto, di eliminare un ostacolo per trasformare l'ordinamento statale da regionale in confederale.

Una prospettiva quella del recupero di competitività attraverso una ancora più ampia spinta federalista, che la crisi finanziaria ha privato di ogni base di credibilità; ma di cui una parte della classe politica, incapace di proporre un disegno di riforme innovative, idonee a rimettere in moto il sistema, continua a coltivare l'illusione.

Tema quest'ultimo che s'intreccia con quello più complessivo della competitività del sistema Italia, nel quadro di un'economia internazionale sempre più mondializzata, e quindi più esposta a fattori di crisi esogeni.

Occorre quindi che nell'indispensabile percorso riformatore, di cui il federalismo fiscale costituisce un aspetto molto sopravalutato nelle sue ricadute effettive (già oggi gli enti territoriali hanno un'autonomia finanziaria molto più ampia di quella tedesca e spagnola) venga evitato il rischio, purtroppo ricorrente di dare vita ad un disegno istituzionale condizionato da equilibri politici contingenti.

Sotto questo profilo deve fare riflettere l'inedito asse Lombardia - Sicilia che ha accompagnato la fase di avvio del federalismo fiscale, due Regioni politicamente omogenee, in cui l'aspirazione lombarda a disporre di più risorse si salda con l'interesse della Sicilia alla realizzazione di un modello di decentramento tributario che lasci ai territori più risorse possibili, per potersi garantire l'intangibilità di una situazione di privilegio. Un disegno con chiari limiti dal punto di vista funzionale.

Non ha senso infatti decentrare in modo indifferenziato una serie di funzioni, prescindendo dalle dimensioni territoriali e demografiche delle diverse Regioni, che possono comportare in alcuni casi diseconomie esterne, incompatibili con un'organizzazione regionale del settore pubblico.

Un regionalismo differenziato, come dimostra l'esperienza spagnola, è infatti l'unica risposta sensata in relazione all'offerta di servizi caratterizzati da costi decrescenti, rispetto all'esigenza dei contribuenti di finanziare attraverso le imposte i servizi al costo più contenuto possibile.

Senza perdere di vista che l'accelerazione del processo di mondializzazione dell'economia negli ultimi 10 anni che ha presentato evidenti criticità, ma da cui non si può certo tornare indietro e la crisi finanziaria partita dagli Stati Uniti e presto diventata mondiale, hanno messo nell'angolo anche realtà statuali avanzate quali l'Olanda, il Belgio e l'Irlanda, di dimensioni anche economiche comparabili alla Lombardia.

La competizione internazionale infatti tenderà sempre di più a privilegiare realtà a scala nazionale di dimensione almeno pari a quella italiana, fortemente integrate sul piano interno e quindi più attrezzate a cogliere i vantaggi dell'appartenenza ad Organizzazioni politico-economiche a scala continentale, quali l'Unione Europea, rivalutando il ruolo economico degli Stati.

In ogni caso non si può confondere un processo autonomistico, finalizzato a realizzare le vocazioni dei territori anche attraverso una migliore allocazione del gettito tributario, con una più modesta prospettiva di redistribuzione delle risorse a favore delle realtà territoriali che esprimono un più favorevole rapporto tra popolazione, territorio, attività economiche e rappresentanza politica.

4) I limiti costituzionali del decentramento fiscale regionale: la perequazione negata

Prima di accennare sinteticamente ai rapporti tra il sistema tributario dello Stato e la legislazione tributaria regionale, così come regolati dalla legge di delega al governo n.42/2009 e definiti nel decreto delegato che vi ha dato attuazione e di evidenziarne i limiti e le incongruenze, che ne rendono assai dubbia la compatibilità non soltanto con la prima parte della Costituzione, ma con gli stessi artt. 117 e 119, mi sembra opportuno sottolineare che, al di là di convenzioni nominalistiche, anche dopo la riforma del Titolo V, lo Stato italiano resta uno Stato unitario caratterizzato da un'ampia autonomia finanziaria e tributaria, i cui limiti la riforma del Titolo V della Costituzione ha ormai costituzionalizzato; quindi almeno

Innovazione e Diritto

nel senso che viene dato in letteratura al termine, quando si evoca in Italia il federalismo fiscale, il concetto deve essere ricondotto alla più precisa nozione di decentramento fiscale.

Vi è un aspetto nel processo di decentramento finanziario e fiscale su cui in Italia nessuno pone sufficiente attenzione, che differenzia il federalismo fiscale italiano da quello tedesco o dal decentramento delle Comunità autonome spagnole: la dimensione assunta dalla spesa decentrata in Italia è già oggi molto più elevata (oltre il 50% della spesa pubblica totale nel 2012 secondo l'Istat), sia rispetto al federalismo tedesco sia a quello spagnolo, entrambi inferiori al 38%. Il dato italiano è tanto più significativo se si considera che il processo di decentramento finanziario italiano è appena avviato.

Questo elemento non è privo di rilevanza in una realtà caratterizzata da storici squilibri territoriali e da una dimensione delle Regioni molto diversificata, non solo territorialmente, che, nella logica di un decentramento indifferenziato, comporterà inevitabili diseconomie di scala nella gestione decentrata di alcune funzioni e servizi.

Non a caso il decentramento spagnolo, che presenta aspetti e problematiche simili, ha scelto il percorso opposto.

In definitiva, la via del decentramento fiscale in Italia, si è fin qui caratterizzata per la genericità dei criteri utilizzati per determinare le risorse da trasferire, sia a livello di Province e Comuni, sia soprattutto delle Regioni, destinatarie dal punto di vista istituzionale, dopo la riforma del Titolo V, della competenza legislativa generale: una condizione ben diversa rispetto a Germania e Spagna.

La partita dell'autonomia e del decentramento fiscale si gioca pertanto soprattutto sul piano dell'autonomia legislativa tributaria delle Regioni, che la legge delega 42/2009 limita fortemente; e i decreti delegati evidenziano una tendenza ancora più restrittiva.

Questo aspetto è particolarmente significativo e costituisce un tratto saliente del decentramento a trazione lombarda: una disattenzione al tema dell'autonomia tributaria che non sembra appassionare nessuno, mentre l'attenzione è concentrata sulla possibilità di assicurarsi, attraverso le compartecipazioni e i tributi propri derivati, la disponibilità di una quota di risorse riferibili al territorio, la più ampia possibile.

Che nel decentramento in fase di avvio si sia giocata una partita di potere che ha ben poco di autonomistico, che, utilizza una lettura distorcente del principio di territorialità per affermare e consolidare attraverso le risorse che restano ai territori un nuovo equilibrio basato sulle

risorse disponibili, piuttosto che sulla rappresentanza numerica degli elettori, mi pare un dato di fatto incontrovertibile, sulle cui conseguenze non si sono letti fin qui contributi significativi.

Quanto questo processo sia compatibile con la prima parte della Costituzione è un dato che non può assumersi a priori; resta quindi fondamentale il rapporto tra decentramento regionale ed eguaglianza e quindi tra lo svolgimento delle attività economiche, disciplinate a livello regionale, e la funzione di indirizzo e coordinamento necessariamente unitaria che appartiene, ai sensi degli artt. 3 II co. e 41cost. al Governo e al Parlamento, nell'ambito delle rispettive sfere di competenza.

È quindi evidente che ai fini dell'integrazione tra riforma del Titolo V e la prima parte della Costituzione, la perequazione assume un ruolo decisivo.

Non è infatti un caso che sia l'art.117 sia il 119cost. .considerino la perequazione compito fondamentale dello Stato; mentre la legge delega delinea un modello di perequazione orizzontale ad andamento variabile, in contrasto con il dettato costituzionale, che appare finalizzato a obliterarne i vincoli.

Una scelta motivata da ragioni squisitamente politiche, che ne sottolinea le contraddizioni di fondo e che è esposta a tutti i limiti di una legge di coordinamento, la cui principale funzione di legge sulla normazione è, per il tipo di fonte adottata, soggetta alle oscillazioni della politica.

In definitiva una riforma istituzionale che promette di inserire nel sistema nuovi elementi di instabilità.

Quello che comunque preoccupa in questa fase di transizione è la constatazione che a questo nuovo assetto di poteri non soltanto non corrisponda un modello di Stato più efficiente né una nuova distribuzione più equilibrata delle risorse, che valorizzi le potenzialità del sistema Italia e ne rilanci un percorso di sviluppo; ma che il funzionamento del sistema sia affidato al recupero di funzioni centralistiche, da parte di uno Stato debole, privato di funzioni essenziali.

Un vero e proprio ossimoro istituzionale e politico che prefigura un secessionismo a tempo, a rischio perenne di implosione, in cui non è affatto detto che il continuo aumento della pressione fiscale possa rappresentare un freno, anzi.

In definitiva le motivazioni teoriche che sono alla base dei modelli di decentramento avanzati, e che ne evidenziano il ruolo di maggior responsabilizzazione nelle decisioni di spesa e quindi una maggiore economicità ed efficienza nelle scelte pubbliche, appaiono nello schema italiano di federalismo fiscale labili quando non addirittura inconsistenti.

L'aspetto più singolare di questo decentramento fiscale, in cui l'esercizio della potestà tributaria da parte delle Regioni è fortemente condizionato dalle decisioni del legislatore statale ben al di là delle esigenze di coordinamento richiamate dagli articoli 117 e 119 della Costituzione, è evidenziato dal ruolo che l'Irap sembra destinata a continuare a svolgere nel finanziamento delle Regioni, nonostante la promessa più volte espressa dal centro-destra di volerne avviare il superamento, per le distorsioni che questo tributo determina sia sotto il profilo distributivo sia della tutela della concorrenza e della libera circolazione dei capitali.

Ora, a parte il compito improprio che è stato affidato a questo tributo nelle Regioni con i bilanci della sanità in rosso, che ne ha comportato un aumento automatico dell'aliquota, con tanti saluti ai criteri di responsabilizzazione ed efficienza, l'aspetto più criticabile e in contrasto con lo spirito dell'articolo 119 della Costituzione, è rappresentato dalla previsione di un possibile superamento di questo tributo statale decentrato alle Regioni, non, come sarebbe logico, per scelta del legislatore statale cui competerebbe indicare le risorse sostitutive; è ad esempio la strada che segue in Spagna la legge organica sul finanziamento delle Comunità autonome (L.O.F.C.A.).

La possibilità di ridurre e in prospettiva di superare l'Irap è demandata formalmente alla decisione delle Regioni, alle quali tuttavia è fatto divieto di finanziarne la riduzione o eventualmente il superamento, attraverso un incremento della compartecipazione al gettito dell'Irpef, superiore allo 0,5%, rispetto all'aliquota base (0,9%).

Quindi non solo il legislatore statale nel porre il problema del superamento dell'Irap, ne trasferisce l'onere a carico dei bilanci delle Regioni; il che trattandosi di un tributo statale a destinazione vincolata è quantomeno singolare.

Interviene nel merito, con una serie di limitazioni nelle scelte di politica tributaria, rimesse alla valutazione del legislatore statale che non hanno nulla a che vedere con le esigenze di coordinamento, neppure dal punto di vista della pressione tributaria; la possibilità, di fatto preclusa, alle Regioni con minore capacità fiscale di un trade -off tra aumento

dell'addizionale Irpef a carico di chi ha un reddito e l'eliminazione dell'Irap per attrarre nuovi investimenti, non comporterebbe alcun aumento della pressione tributaria.

Una decisione tecnicamente incomprensibile che impedirà di fatto alle Regioni del Mezzogiorno di potersi liberare di questo tributo anomalo che ne mina la competitività; introduce inoltre fin dall'origine un elemento di discriminazione in danno delle Regioni con minore capacità fiscale per abitante, privo di qualsiasi motivazione razionale, ma con rischi evidenti sotto il profilo della tenuta del sistema.

La perequazione, sia ben chiaro, è una funzione riservata dall'art.117 II° cost.., ed equivale da parte dello Stato ad una dismissione di funzioni che è al tempo stesso una fuga dalle responsabilità.

La disposizione, che in teoria consentirebbe alle Regioni di poter programmare il superamento dell'Irap, ignora volutamente il problema della diversa capacità fiscale per abitante dei territori, e quindi nel trasferire l'Irap dallo Stato alle Regioni e nel consentirne il superamento a carico dei bilanci regionali, ne scarica, il peso del riassorbimento senza alcun elemento di perequazione sui bilanci delle Region°i Determina quindi di fatto un onere maggiore a carico delle Regioni con minore capacità fiscale per abitante, una disposizione ad elevato indice di arbitrarietà e irragionevolezza.

D'altra parte si può affermare che tutta la partita del decentramento regionale nasca con il piede sbagliato proprio perché l'Irap in termini di gettito è il quarto tributo dopo Irpef, Iva e Ires; ma è anche un'imposta mal distribuita sul territorio, poiché premia soprattutto la Lombardia e il Lazio, il cui gettito è per ragioni diverse molto superiore a quello medio delle altre Regioni.

Non a caso nel 2005 l'Alta commissione sul federalismo fiscale, istituita dal centro-destra aveva ritenuto l'Irap un tributo incompatibile con il decentramento fiscale per gli effetti di traboccamento insiti nell'imposta e non evitabili.

D'altra parte l'Irap presenta non soltanto una ripartizione territoriale tra le più variegate, ma anche un peso dal punto di vista finanziario (41 miliardi di euro prima della recessione 2008-09), che stante il modello di decentramento dirigista caratterizzato da spazi di autonomia tributaria regionale marginali quando non irrilevanti, renderà il superamento di questa imposta distorsiva più che una prospettiva, un miraggio.

Credo sia giunto il momento di riflettere con più attenzione su questo tributo, tanto anomalo da non essere utilizzato in nessun altro Paese, che mina la competitività della nostra economia, specie manifatturiera, e di porsi in maniera non propagandistica il problema di un suo superamento; che non può certo essere avviato con le modalità previste dal decreto delegato sul federalismo regionale.

La questione del superamento dell'Irap è particolarmente delicata perché gli ostacoli sono prevalentemente di ordine politico; è evidente infatti che il problema non investe l'Irap del settore pubblico, che rimarrebbe come tributo statale, ma quello di assicurare il graduale assorbimento dell'Irap a carico dei redditi d'impresa e di lavoro autonomo che andrebbe finanziato, nell'arco di alcuni anni attraverso l'aumento dell'Iva e le ampie possibilità di recupero di gettito rese possibili da una riforma dell'imposizione personale, che invece di inseguire l'illusione di risalire ai redditi effettivi attraverso la tracciabilità del reddito speso, si preoccupi di favorire un graduale significativo ampliamento delle basi imponibili, attraverso un impiego razionale di modelli di deducibilità di spese socialmente rilevanti.

Sotto questo profilo la positiva esperienza in termini di recuperi di gettito del biennio 2005/2006 è illuminante, e il suo abbandono accomuna nelle responsabilità i pregiudizi ideologici della sinistra fiscale e il cinismo di Tremonti che ritornato al governo li ha fatti propri, per accelerare l'avvio della federalismo fiscale.

Vale la pena di ricordare che se è vero che l'Irap penalizza le esportazioni, in quanto al contrario dell'Iva le esportazioni rientrano tra le operazioni imponibili ai fini Irap, sul mercato interno l'effetto distorsivo è ancora più negativo. L'Irap rispetto ai beni importati, che occorre ricordarlo non assolvono l'Irap, si comporta infatti come un sussidio indiretto all'importazione, con un'aliquota pari a quella dell'Irap che grava sui prodotti nazionali, che penalizza tutti i settori produttivi, e in special modo quelli più aperti alla competizione internazionale.

Penso ad esempio alle imprese produttrici di componentistica e di beni intermedi che rischiano di essere tagliate fuori proprio dalla concorrenza anomala dell'Irap, ed in particolare al settore automobilistico, in cui l'Irap spinge il produttore nazionale a decentrare la produzione e il relativo valore aggiunto all'estero, piuttosto che a produrre in Italia per l'esportazione.

Risulta francamente incomprensibile che mentre da un lato si cerca attraverso i distretti e le reti di impresa di incentivare il sistema produttivo, dall'altro si continui a penalizzare fiscalmente le imprese con una doppia tassazione del valore aggiunto ormai incompatibile con l'accentuata concorrenzialità dell'economia internazionale.

L'esame deldecreto delegato predisposto dal Governo e licenziato con alcune modifiche proposte dalla Commissione parlamentare bicamerale, evidenzia tra le altre due questioni tutt'altro che irrilevanti dal punto di vista della regolamentazione dell'autonomia tributaria tra Stato e Regioni: il ruolo e la destinazione del fondo perequativo, e le modalità con cui dovrà essere alimentato, che si prestano ad una serie di rilievi critici.

Il disegno delineato dall'art.119 della Costituzione, in tema di perequazione, è sul punto chiarissimo: a) il fondo perequativo non può avere vincoli di destinazione, che inciderebbero sull'autonomia regionale e deve prevedere il finanziamento integrale delle funzioni trasferite ;b) le modalità di alimentazione del fondo devono essere definite con legge statale.

Una scelta, quella del legislatore del 1999-2001, obbligata stante il modello di federalismo disaggregativo delineato dal Titolo V nel testo novellato.

La perequazione è infatti una delle funzioni che non a caso il secondo comma dell'art.117 riserva alla competenza esclusiva dello Stato. La legge 42/2009 di delega al Governo sull'attuazione dei principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario è sul punto, a tutto concedere, ambigua, perché da un lato si richiama in via di principio ad una perequazione formalmente verticale, dall'altro la disciplina di fatto, in base ad uno schema orizzontale, cioè a carico delle Regioni a più elevato reddito, senza alcuna garanzia comparabile a quella che caratterizza la perequazione orizzontale nell'ordinamento tedesco (che equalizza le risorse al 98%).

D'altra parte senza alcuna motivazione che ne evidenzi la logica sottostante, in contrasto con quanto previsto dal terzo comma dell'art.119cost., la legge delega sdoppia il fondo perequativo (artt. 9 e 13 L42/09) statale e ne finalizza quindi necessariamente le risorse, aggirando il principio costituzionale che vieta che il fondo perequativo abbia vincoli di destinazione; proprio per non incidere sull'autonomia finanziaria delle Regioni con minore capacità fiscale per abitante.

In tutti i casi, i vincoli alla destinazione del fondo perequativo, fissati nella legge delega, non attengono alla qualità della spesa; una scelta contrastante con il dettato costituzionale

(art.119 III °co), ma che potrebbe avere un qualche fondamento razionale, in considerazione del fatto che la perequazione è a carico della fiscalità generale.

La limitazione si riferisce tra l'altro all'impossibilità di manovrare l'Irap utilizzando il gettito della compartecipazione all'Irpef:: una decisione politica ad alto tasso di arbitrarietà e irragionevolezza, che non consentirà alle Regioni di poter avere una politica tributaria autonoma e che penalizzerà necessariamente soprattutto le Regioni con minore capacità fiscale per abitante, quindi tutte quelle del Mezzogiorno.

Lo sdoppiamento del fondo perequativo, mentre dovrebbe assicurare l'integrale finanziamento dei livelli essenziali del prestazioni relative ai diritti civili e sociali, la cui spesa dovrà in futuro essere finanziata sulla base dei costi standard, lascia, almeno nella legge delega, del tutto indeterminato il livello a cui verrà fissata la perequazione relativa al finanziamento delle nuove competenze regionali, specie in campo economico, diverse dall'offerta di servizi relativi ai diritti civili e sociali.

Anche nelle prime bozze di decreto delegato relativo al federalismo fiscale regionale, il tema della perequazione era lasciato volutamente sullo sfondo, quanto meno sui limiti minimi che dovranno essere comunque assicurati.

Quel che appare certo alla luce del testo definitivo del decreto delegato, è che lo sdoppiamento del fondo perequativo, oltre ad essere palesemente in contrasto con il terzo comma dell'art.119, determinerà una serie di conseguenze sfavorevoli per le Regioni meno avanzate sul piano economico.

Queste ultime infatti, oltre ad essere svantaggiate da un sistema tributario particolarmente sbilanciato dal versante del reddito, che destinerà automaticamente maggiori risorse alle Regioni più ricche, dovranno fare i conti con un modello di finanziamento delle attività economiche ormai di competenza regionale, particolarmente sfavorevole.

Verranno infatti penalizzate dal lato delle basi imponibili e quindi del gettito dell'addizionale Irpef, la cui aliquota dovrà essere necessariamente fissata verso l'alto, per poter disporre di risorse inferiori a quelle medie.

Inoltre poiché la perequazione è affidata a un modello di riequilibrio orizzontale calcolato sulla base dell'addizionale Irpef riscossa nelle regioni più favorite, il risultato potrebbe condurre a livellare la diversa capacità fiscale per abitante a livelli vicini quando non inferiori al 50%.

Nell'ultima bozza di decreto delegato fatta propria dal Governo e quindi recepita nel testo definitivo il legislatore, previa una larghissima convergenza nella Commissione bicamerale, il che dovrebbe fare riflettere i cittadini., residenti nelle regioni del Mezzogiorno, considerati dal sistema politico di serie B, ha fissato il livello della perequazione al 75%.

La conclusione sul punto è che lo sdoppiamento del fondo perequativo non solo ha aggirato il vincolo costituzionale, relativo al carattere integrale ed indifferenziato della perequazione: lo ha trasformato semplicemente in una partita di raggiro, proprio nei settori cruciali per lo sviluppo, non solo incostituzionale, ma privo di elementi minimi di buon senso, che introduce un ulteriore elemento di instabilità nel sistema!

In definitiva la bipartizione del fondo ha avuto il solo scopo di mettere in piedi un modello di finanziamento delle attribuzioni regionali in campo economico, in cui la legge delega, prima ha costruito un modello basato sull'addizionale Irpef, che richiede, in base agli squilibri territoriali, una perequazione di dimensioni molto più consistenti rispetto ad un fondo alimentato ad esempio dal gettito dell'Iva.

Poi con un abile gioco di specchi lo Stato, cui spetta con proprie leggi di articolare il decentramento finanziario e tributario, si è liberato del compito costituzionale di assicurare la perequazione e lo ha trasferito alle Regioni con un meccanismo che spingerà quelle più ricche ad applicare l'addizionale Irpef, sulle quali inciderà la perequazione, con aliquota ridotta, che potrebbe quindi teoricamente determinare una perequazione inferiore anche di molto al 50%.

Da ultimo, all'interno di questo singolare schema di perequazione, ne fissa "generosamente" il livello al 75%, un punto di mediazione che a qualche economista, come Muraro, è parso equilibrato e che al contrario, dall'angolo visuale del giurista, è semplicemente secessionista.

Pretende di decentrare una quota crescente di spesa a livello delle Regioni, salvo non assicurare disponibilità di risorse comparabili a livello territoriale, proprio nelle materie fondamentali per la crescita; lascia invece a carico dello Stato e quindi anche dell'Italia meno fortunata l'onere del servizio del debito pubblico, con i cui interessi per oltre un quarto di secolo si è alimentata la spesa delle famiglie e la crescita delle Regionicaratterizzate da un più elevato benessere.

Questo scenario non solo contrasta con tutto l'impianto del Titolo V della Costituzione, che non a caso indica un modello perequativo verticale ed integrale, a carico dello Stato; si pone

anche in radicale rottura con i principi fondamentali della prima parte della Costituzione (artt. 2 e 3), proprio perché si riferisce al finanziamento delle competenze regionali che attengono alle politiche di sviluppo non solo economiche, di cui lo Stato si libera, senza assicurare a tutte le Regioni, il finanziamento integrale delle funzioni trasferite (art. 119 IV co. Cost.).

Una contraddizione evidente che equivale ad una fuga dalle responsabilità da parte dello Stato.

Si potrebbe sostenere che in realtà non vi sia contraddizione tra le previsioni costituzionali in tema di perequazione, regolate dall'articolo 119 della Costituzione, e la sua attuazione.La perequazione, nelle materie a cui corrispondono politiche economiche settoriali i cui costi non si prestano ad essere predeterminati, come invece avviene per le prestazioni relative ai diritti civili e sociali, verrebbe assicurata infatti non solo dal fondo perequativo ma anche dagli interventi speciali a carico dello Stato ai sensi del quinto comma del 119; un'ipotesi suggestiva, che potrebbe avere anche una qualche ragionevolezza, ma che si scontra comunque con il testo costituzionale , che distingue nettamente tra la funzione del fondo perequativo, che tendenzialmente ha la funzione di livellare le diverse capacità fiscali per abitante rispetto agli interventi speciali a carico dello Stato disciplinati dall'articolo 119 quinto comma. In ogni caso non ci si può nascondere che questa questione non è emersa con sufficiente chiarezza nel sia pur limitato confronto parlamentare. Ne risulta quindi un ulteriore elemento di precarietà, legato ad un decentramento funzionale per il quale lo Stato di fatto sfugge all'obbligo di assicurare tra le diverse aree del paese risorse se non uguali quanto meno comparabili. Una soluzione quindi esposta alle oscillazioni della politica, con ulteriori elementi di instabilità determinati dall'assenza di una fonte legislativa intermedia tra legge e legge costituzionale. Occorre inoltre sottolineare che anche in quei settori della spesa regionale più direttamente legati a prestazioni riferibili a diritti civili e sociali, non è affatto detto che l'obiettivo della perequazione sia realizzato in modo efficace e quindi effettivo.

I costi standard rappresentano uno dei tasselli per superare la spesa storica; tuttavia la mancata individuazione dei livelli essenziali di assistenza (LEA) e delle prestazioni (LEP) non offre alcuna certezza di poter assicurare a regime uno standard di assistenza sanitaria di base che garantisca su tutto il territorio nazionale standard essenziali uniformi; fatte salve le

Innovazione e Diritto

possibili integrazioni che alcune Regioni vorranno assicurare ai residenti, attraverso la destinazione di risorse aggiuntive.

Per i poco informati, e per meglio intendere di cosa stiamo discorrendo, vorrei ricordare che la perequazione orizzontale tedesca copre le differenze al livello del 98%!!! Mentre il 95% indicato dall'Alta Commissione sul federalismo fiscale nel 2005, rappresentò un punto di compromesso, considerato da molti troppo penalizzante per le aree meno favorite.

Senza dimenticare che il decentramento italiano ha dimensioni molto più ampie di quello tedesco, quindi per poter funzionare richiede maggiori risorse e una perequazione quanto meno comparabile.

Conclusivamente sul punto si può affermare che il faticoso avvio del processo di attuazione del federalismo fiscale, fortemente condizionato da discutibili pregiudiziali politiche, presenta poche luci e molte ombre. Tra queste la principale è sicuramente quella di aver innestato il nuovo modello di fiscalità decentrata all'interno di un ordinamento tributario investito nell'ultimo decennio da una serie di interventi parziali, spesso contraddittori che ne hanno minato da un lato la coerenza interna; dall'altro hanno reso ancor più difficile un percorso riformatore capace non solo di essere rispettoso degli indirizzi costituzionali, obliterati negli ultimi anni, ma anche attento ai profili di competitività, che attengono non solo alla dimensione del prelievo (la pressione fiscale) ma anche alla sua composizione e ai suoi effetti distributivi.

5) Decentramento fiscale e sistema tributario

Un ulteriore aspetto di questo modo di procedere merita di essere chiarito: il rapporto tra decentramento fiscale e ordinamento tributario dello Stato. Un rapporto che i limitati margini di autonomia riconosciuti alla legislazione tributaria regionale, non sembra semplificare, perché alla sua base vi è, come ho cercato di sottolineare nelle pagine precedenti, la profonda crisi istituzionale che coinvolge l'istituto parlamentare nella sua basilare funzione di rilevare i diversi interessi, contemperandoli, e di corrispondervi con

scelte trasparenti, rispettose dei principi costituzionali a partire dal principio di eguaglianza di fatto e da quello di proporzionalità che ne rappresenta la proiezione nel diritto europeo.

Vi è un profilo in questo decentramento tributario, bulimico dal punto di vista delle materie ed anoressico per quanto attiene all'esercizio dell'autonomia tributaria, da parte delle Regioni, su cui, anche in conseguenza della crisi, non si è ragionato abbastanza: l'impatto del nuovo modello di finanza regionale (ed in parte anche locale) con il sistema tributario vigente.

Dall'analisi del testo sul finanziamento delle Regioni a statuto ordinario, emerge in filigrana un disegno politico chiaro, dalle conseguenze economiche e politiche non facilmente prevedibili; lasciare ai territori con una più elevata capacità di produrre reddito, una quota proporzionalmente maggiore di risorse decentrate, ma al tempo stesso, proprio per l'ampiezza delle dimensioni economiche delle funzioni decentrate, chiudere ogni spazio di reale autonomia tributaria delle Regioni, per tenere sotto controllo il principale strumento rimasto a disposizione dei Governi appartenenti all'area dell'euro per incidere sull'andamento dell'economia.

Di questa tendenza sono espressione sia i tributi propri derivati, di cui è bene dirlo non vi è traccia nell'art.119cost., istituiti con una legge dello Stato, nella disciplina dei quali l'esercizio autonomistico, predeterminato dalla legge statale praticamente in ogni sua componente, è assai limitato; sia il collegamento tra tributi propri derivati (leggi Irap) e compartecipazione al gettito dell'Irpef introdotto dal Dlgs sul federalismo regionale che non consente l'esercizio dell'autonomia tributaria sui primi, se la Regione varia in aumento oltre i livelli minimi (più 0,5%) la compartecipazione all'Irpef..

Anche questo è un tributo che viene pagato senza ragione e a prezzo di maggiori inefficienze sotto il profilo tributario ad un modello formalmente federalista in uno Stato che resta nel suo impianto istituzionale uno Stato unitario, articolato su base regionale.

Questo aspetto emerge con ogni evidenza nelle compartecipazione al gettito dell'Iva e soprattutto del Irpef. Non si comprende la ragione, se l'obiettivo finale è la perequazione disciplinata in Costituzione e non altro, dell'adozione di un modello diverso di perequazione per l'Iva e per l'Irpef: verticale il primo, orizzontale il secondo.

All'Iva, e in parte all'Irap, è affidato essenzialmente il compito di finanziare la sanità, l'assistenza, l'istruzione scolastica, le spese in conto capitale relative al settore dei trasporti e le altre spese definite nell'art.20 co 2 della legge delega 42/2009.

La compartecipazione all'Iva è assicurata invece attraverso un duplice meccanismo: viene assegnata una percentuale comune del gettito IVA corrispondente al livello minimo assoluto sufficiente ad assicurare il pieno finanziamento del fabbisogno corrispondente ai livelli essenziali delle prestazioni in una sola Regione, integrata dalla compartecipazione al gettito del fondo perequativo, tale da assicurare l'integrale finanziamento della spesa in ciascuna Regione.

Ma vi è un passaggio nell'art.3 n.3 del decreto delegato che cambia in un modo opaco la distribuzione del gettito dell'Iva tra le Regioni, laddove è detto che le modalità di attribuzione del gettito tengono conto del principio di territorialità e del luogo di consumo. La disposizione, nella sua genericità, sembra voler introdurre un correttivo finalizzato a penalizzare i territori in cui la divergenza fra consumi e gettito dell'Iva fa presumere l'esistenza di una maggiore evasione.

Non è certo questo il criterio idoneo a quantificare l'evasione all'Iva, la quale, salvo il settore dei servizi resi al consumatore finale, del tutto minoritario all'interno dell'Iva, non risale da quest'ultimo alla produzione ma segue, ovviamente un percorso inverso. E' invece all'evidenza uno strumento per penalizzare dal punto di vista delle risorse le Regioni del Mezzogiorno, caratterizzate da una quota maggiore di economia irregolare, che determina un più ampio scarto tra livello dei consumi e gettito Iva, per la maggior parte determinato da una evasione importata dalle regioni di produzione delle merci, diverse da quelle dell'immissione al consumo.

Ma, va detto con chiarezza, non vi è affatto corrispondenza tra la dimensione e la diffusione dell'economia irregolare e l'evasione all'Iva e alle altre imposte dirette; almeno nei settori largamente prevalenti sotto il profilo del valore aggiunto prodotto, della produzione e della distribuzione, in cui l'Iva si caratterizza come imposta plurifase, ed in cui l'evasione a valle rappresenta un sintomo certo di evasione a monte..

È solo nel settore dei servizi resi da ditte individuali e da lavoratori autonomi ai clienti finali che l'Iva si comporta come imposta monofase e quindi vi è coincidenza tra corrispettivo versato al nero ed evasione all'Iva.

In tutte le altre ipotesi che, lo ripeto, sono in termini di valore aggiunto largamente maggioritarie, lo scarto tra consumi finali e gettito dell'Iva evidenzia l'evasione a quest'ultima ma non ne determina la localizzazione.

Innovazione e Diritto

Nessun operatore economico che ha acquistato beni assolvendo regolarmente l'Iva a monte è disposto a cedergli assumendosela a proprio carico (il che beninteso sarebbe del tutto legittimo, se realizzato attraverso uno sconto di pari importo e il regolare versamento dell'Iva sul prezzo scontato).

Una risposta quindi sbagliata ad un problema vero; che si risolve senza demagogie riformando gradualmente il fisco, non certo inventandosi penalizzazioni in danno delle aree deboli del Paese, oltre tutto prive di giustificazioni in punto di fatto.

Non ricorre invece ad alcun mascheramento il modello di perequazione della compartecipazione al gettito dell'Irpef. La soluzione più razionale, nel rispetto dell'impianto dell'art.119 cost., sarebbe stata, direi intuitivamente, quella di graduare ogni anno l'aliquota Irpef su base regionale per perequare il gettito pro-capite. La compensazione delle aliquote differenziate su base regionale si realizzerebbe attraverso una corrispondente riduzione dell'aliquota statale di pari importo.

Uno schema semplice, trasparente ed equo che evidenzierebbe una maggiore imposta e quindi un maggiore effetto di responsabilizzazione della spesa locale nelle aree caratterizzate da un minor reddito pro-capite.

La strada scelta dal decreto delegato di prevedere un modello di perequazione orizzontale, simile a quello tedesco con un livello, il 75%, che non solo contrasta con l'impiantodell'art.119 cost., ma sarebbe impensabile in Germania (che assicura una perequazione al 98%), evidenzia i limiti culturali di un processo di decentramento che non solo nasce squilibrato fin dalla partenza; ma che essendo disciplinato con una legge ordinaria, sarà soggetto a tutte le oscillazioni, gli sbandamenti e le modifiche proprie di un modello privo di equilibrio, che la forza dei numeri obbligherà a correggere.

Tuttavia l'aspetto su cui occorrerebbe riflettere con più attenzione è rappresentato dalla impermeabilità del legislatore delegato al rispetto dei principi fondamentali stabiliti dalla Costituzione ed interpretati dalla giurisprudenza costituzionale in campo finanziario.

Di questa tendenza costituisce un esempio da manuale la disciplina dell'addizionale regionale all'Irpef, regolata dall'art.5 del decreto delegato nel testo provvisorio proposto dal Governo.

La disposizione prevede espressamente nei confronti dei contribuenti che rientrino nei primi due scaglioni e siano al tempo stesso lavoratori dipendenti, che l'addizionale Irpef non potrà superare di oltre 0,5 punti l'aliquota base dello 0,9%.

Insomma il legislatore statale non solo ha limitato fortemente l'autonomia tributaria regionale, ma nella determinazione dell'aliquota della compartecipazione all'Irpef, ha introdotto un ulteriore vincolo di manovrabilità delle stesse che ha ben poco a che vedere con l'esercizio della funzione di coordinamento; e che si sostanzia nell'introduzione di una discriminazione qualitativa in danno di tutti i redditi diversi da quelli da lavoro dipendente, palesemente illegittima. Nel testo definitivo la disposizione è stata ricondotta a legittimità dalla Commissione bilaterale, perché la limitazione all'incremento dell'aliquota è da un lato riferita solo al primo scaglione; dall'altro riguarda indistintamente tutti i redditi che vi rientrano.

Una conferma del ruolo di equilibrio che svolge l'istituto parlamentare in campo tributario, il cui recupero è tanto più importante in quanto nel prossimo futuro l'Italia dovrà convivere con condizioni di stress fiscale crescenti. In tutti i casi il carattere marginale dei profili autonomistici che caratterizzano il decentramento fiscale regionale e comunale, e la larga prevalenza delle compartecipazione al gettito dei tributi erariali rispetto a quelli propri indica sin d'ora che la principale motivazione che ha spinto al decentramento tributario e cioè la responsabilizzazione della spesa, attraverso il controllo delle decisioni in campo tributario è destinata a un più o meno ampio insuccesso.

La conclusione che si può trarre da queste vicende è che riforme che per molti versi potrebbero essere definite epocali, richiederebbero per poter determinare frutti positivi, un'elaborazione tecnica ed un approfondimento anche culturale di cui sia nella vicenda del decentramento, o se più piace del federalismo fiscale, non vi è traccia; sia nella riforma tributaria della cui urgenza non sembra esservi almeno nel Governo sufficiente consapevolezza, che ne dovrebbe rappresentare il principale pilastro, sacrificata per esigenze politiche di bandiera connesse con l'avvio del decentramento fiscale, a modesto mezzo per aumentare ulteriormente il gettito.

6) Il fisco nell' emergenza finanziaria : crescono le tasse, crolla il Pil

Ad un anno di distanza dall'approvazione dei principali decreti delegati sul decentramento tributario il quadro si presenta decisamente mutato. La maggioranza berlusconiana che aveva piegato ogni altro interesse all'avvio del federalismo fiscale, si è sfaldata sotto i colpi della

Innovazione e Diritto

crisi del debito pubblico degli Stati Uniti, prima sottovalutata e poi, quando gli effetti si sono trasferiti sul nostro debito pubblico, sfuggita di mano al Ministro dell'economia onorevole Tremonti.

Il quale, anche nel 2011 aveva privilegiato la stabilità della politica tributaria, premessa per rendere possibile la realizzazione a tappe forzate del federalismo fiscale, ad una politica fiscale di segno diverso, basata sul sostegno della domanda interna, finanziata con risparmi nel settore della spesa e con il riequilibrio tra imposizione diretta ed indiretta , trascurando altre priorità, quali la ripresa dello sviluppo, particolarmente avvertita nelle regioni del Mezzogiorno, la cui crescita nel 2010 era rimasta al palo.

Il Governo di transizione presieduto dal professor Monti, si è trovato pertanto, nel pieno di una crisi politica interna innescata da una non meno grave emergenza finanziaria internazionale, a dover gestire una crisi di fiducia sulla sostenibilità del nostro debito pubblico; un passaggio stretto, particolarmente impegnativo che avrebbe potuto essere facilmente evitato con una politica di bilancio orientata allo sviluppo, finanziata prevalentemente con riduzione della spesa a partire dagli acquisti di beni servizi da parte della p.a

Una gestione attiva della finanza pubblica affiancata dal rilancio di un coerente processo riformatore in campo tributario: necessaria premessa per l'avvio del decentramento fiscale.

Una riforma di ampio respiro, di notevole impegno anche dal punto di vista del gettito e comunque tale da comportare non soltanto un significativo riequilibrio della composizione del prelievo tra le imposte dirette ed indirette; ma determinare soprattutto una profonda revisione dei profili distributivi interni che caratterizzano le principali imposte a partire dall'Irpef , dall'Irap e dall'Iva. Scelte che non solo il Ministro dell'economia Tremonti, ma tutto il centro-destra avevano preferito evitare, non potendo finanziare la riforma a debito.

Una politica miope, di corto respiro nel medio periodo, con pesanti riflessi sui tassi di interesse del debito a lungo termine.

La scelta operata dal nuovo Governo di raggiungere il pareggio di bilancio a tappe forzate, nel 2013 , nell'arco di soli due anni, per evitare il rischio di avvitamento del debito pubblico, comprensibile se attuata attraverso una manovra di finanza pubblica non depressiva, si illumina oggi di una luce diversa, essendo stata realizzata attraverso un aumento delle imposte generalizzato, poco meditato, concentrato sull'insieme dei contribuenti e quindi

essenzialmente su fasce della popolazione che avevano già fortemente ridotto sia la propensione al risparmio, sia i consumi, in seguito alla stretta fiscale degli ultimi anni.
Una scelta in continuità con la politica tributaria attuata dall'ex ministro Tremonti, ed avviata in precedenza da Visco, tutt'altro che virtuosa e priva di alternative; la cui chiave di lettura è rappresentata dallo sfaldamento del quadro istituzionale, ed il cui costo è evidenziato da un calo del prodotto interno lordo durante la recessione tra i più elevati (6,4 punti di Pil), tra il 2008 e il 2009.
Questo dato, che accomuna l'Italia a paesi come l'Inghilterra e d'Irlanda investiti da una grave crisi del sistema bancario, o come la Spagna e la Grecia, colpite per motivi diversi da una recessione profonda, evidenzia le lacune, i limiti e il sostanziale immobilismo che ha caratterizzato la politica tributaria dell'Italia durante la crisi, aggravandone l'impatto sul PIL .
Su questa rivista abbiamo più volte rappresentato criticamente l'illusione di poter realizzare un'operazione di decentramento finanziario e fiscale quale quella disegnata dalla riforma del titolo V° della Costituzione, di dimensioni ciclopiche, i cui costi direi intuitivamente non potevano essere a somma zero, in una temperie economica che avrebbe richiesto politiche pubbliche rigorose dal lato della spesa (e qui la sua parte l'ha fatta essenzialmente Stato).
Abbiamo anche sottolineato con insistenza la necessità di una politica tributaria attiva finalizzata ad aumentare la competitività tributaria e dare fiato ad una domanda interna colpita dalla recessione, ma fiaccata soprattutto da una politica tributaria priva di equilibrio che anche durante la recessione ha continuato a far lievitare il peso dell'Irpef sui redditi da lavoro, nascondendosi dietro il comodo alibi dell'evasione. Sulla quale il meno che si possa dire è che se ne danno stime , anche da persone investite di responsabilità pubbliche, spesso di pura fantasia
.Senza neppure porsi il problema di quali effetti disgreganti possano avere affermazioni generiche di questo tipo, sull'insieme dell'opinione pubblica; e senza riflettere sul fatto che se un sotto multiplo delle risorse sottratte al fisco. di cui talvolta si favoleggia, fosse in libera circolazione sul mercato interno, non avremmo le criticità reali della domanda interna, endemiche da alcuni anni.
La differenza di comportamento tra Germania e Italia nella crisi finanziaria del 2008 / 2009 si riassume essenzialmente nei 35 miliardi di euro che la Germania ha trasferito, a partire dal 2008 dall'imposta sulle società e dai contributi a carico dei lavoratori, all'Iva . In Italia invece,

anziché ridurre la spesa pubblica e riformare parallelamente il sistema tributario, si è dato avvio ad una stretta fiscale priva di senso, basata sull'illusione di poter contrastare seriamente l' evasione fiscale, senza intervenire preventivamente sulla struttura e sui profili distributivi dell'Irpef e dell'Irap, che contribuiscono ad alimentarla.

Il cui carattere squilibrato non è determinato, è bene dirlo dall'evasione, ma dal fatto che il legislatore, interrogandosi sull' evasione e dimostrandosi impotente a contrastarla, ha cercato di correggerne alcuni effetti patologici, intervenendo proprio sui profili distributivi dell'Irpef : una stupefacente inversione del principio di causalità che pretende di far funzionare senza correttivi un sistema tributario strutturato sotto il profilo distributivo per tenere conto dell'evasione.

Da questo punto di vista la continuità insistita delle politiche tributarie degli ultimi sei anni, non promette nulla di buono, e la recessione in cui siamo di nuovo precipitati, le cui origini interne di politica tributaria si ritrovano tutte nei profili distributivi della politica di bilancio degli ultimi anni, ne rappresenta l'effetto insieme paradossale ed inevitabile.

Sintomo di una crisi che all'evidenza non è soltanto politica, ma investe una pluralità di profili, a partire da quello culturale (che cerca rimedio alla destrutturazione dello Stato con il rilancio dello statalismo praticamente in tutti i campi della vita sociale) che coinvolge inevitabilmente anche il nostro modello istituzionale.

Non è questa la sede per affrontare in maniera esaustiva questo tema, la cui complessità, anche per la pluralità dei profili che coinvolge, è evidente.

Tuttavia alcune considerazioni si impongono proprio alla luce di un processo di riforma delle istituzioni, che ha destrutturato lo Stato senza costruire alcun modello alternativo funzionale, al prezzo di costi indefiniti.

In questa legislatura il Ministro dell'economia Tremonti non si è limitato soltanto a realizzare il federalismo fiscale, ignorando le condizioni di contesto che hanno investito l'Italia durante la recessione. Che avrebbero suggerito una politica tributaria di segno completamente diverso.

Ha anche trasformato radicalmente la sessione di bilancio, al fine di rendere irreversibile il processo federalista, con lo spacchettamento dei diversi momenti decisionali in cui si articola la presentazione e l'approvazione del bilancio dello Stato.

Una riforma che ha di fatto svuotato di contenuto l'ultima competenza importante che la riforma del titolo V° della Costituzione aveva conservato al Parlamento: la politica di bilancio, decisiva, per garantire l'unità della politica finanziaria, all'interno di un processo di riorganizzazione dello Stato che si avvia a decentrare oltre il 60% della spesa pubblica .

Il superamento del modello francese di bilancio affiancato dalla legge finanziaria adottato in Italia nel 1978, che il Ministro dell'economia del Governo Prodi, Padoa-Schioppa aveva cercato di rinnovare nel 2007 sulla scia della riforma del bilancio che era stata attuata in Francia nella prima metà degli anni 2000, non aveva potuto dispiegare i medesimi effetti positivi in termini di flessibilità, manovrabilità e controllo del bilancio, perché avrebbe richiesto una riforma costituzionale per la quale certo il Governo Prodi non aveva i numeri.

Tuttavia la parziale attuazione per decreto legge della manovra di assestamento di bilancio, con cui Padoa-Schioppa, aveva cercato nel 2007 di dare maggiore flessibilità alle missioni e ai programmi su cui, sulla scorta della riforma francese aveva impostato il nuovo bilancio dello Stato, ha indicato al successore all'economia Tremonti la strada per una riforma ben diversa negli obiettivi, che di fatto ha ridotto di molto il potere decisionale del Parlamento in materia di bilancio, rompendone l'unità.

La trasformazione del documento di programmazione economico finanziaria (DPEF) in decisione di finanza pubblica (DFP), i cui indirizzi vengono introdotti nella legislazione a luglio con decreto-legge, anticipando i contenuti della legge di stabilità, che ha preso il posto della legge finanziaria, ha spostato decisamente l'asse decisionale in materia di bilancio dal Parlamento al Governo.

Una scelta discutibile, motivata con la necessità di tenere sotto controllo la politica di bilancio per mantenere gli impegni europei, che in realtà aveva lo scopo di attrarre ogni decisione nel campo della spesa pubblica e della politica tributaria nella sfera del Governo, sottraendo al Parlamento un ruolo centrale, che mette in discussione delicati e consolidati equilibri di rilievo costituzionale.

Viene infatti spezzato il collegamento tra entrate e spese richiamato dall'articolo 53cost., e regolato dall'articolo 81cost. che rappresenta il fulcro intorno a cui ruota l'unità del sistema finanziario. Un valore costituzionalmente protetto finalizzato ad assicurare che la chiamata generale a concorrere alla spesa pubblica (art. 53cost.) realizzi in campo tributario l' eguaglianza di fatto (art. 3 II°c. Cost.)

Un effetto di questa confusione istituzionale è evidenziato dal decreto-legge del 5 dicembre 2011 (il cosiddetto Dl. Salva Italia), con il quale il Governo Monti ha avviato un'ulteriore stretta fiscale per 25 miliardi di euro, al netto di 6 miliardi di euro di riduzioni d'imposta a favore delle imprese, stimando come effetto della manovra un calo del Pil dello 0,5%. Nello stesso periodo il fondo monetario internazionale (FMI) valuta in 2,3 punti il calo del Pil nel 2012 determinato dalla stretta fiscale, con un trascinamento nel 2013 di -0,8 punti; un po' più ottimista l'OCSE prevede una recessione dell'1,8% un dato praticamente coincidente con le previsioni della Banca d'Italia.

Al riguardo si possono formulare almeno tre ordini di rilievi. Il primo, relativo al quadro istituzionale evidenzia la singolarità di un decreto-legge quasi esclusivamente a contenuto fiscale, che cammina in parallelo rispetto alla manovra di bilancio, ma non si integra con il bilancio stesso; alterandone tuttavia profondamente i contenuti economici e politici, a partire dagli equilibri distributivi. (L'articolo 81cost. come optional !)

Il secondo rilievo strettamente collegato al primo riguarda più da vicino i contenuti tributari della manovra, le cui scelte contenutistiche, proprio perché scollegate dalla sessione di bilancio, vengono fatte apparire come scelte tecniche necessitate nei contenuti, mentre al contrario hanno un significato politico e distributivo ben preciso*.

**Dal lato delle maggiori entrate si segnala innanzitutto il raddoppio della tassazione immobiliare con l'introduzione dell'IMU che prevede un incremento del gettito rispetto alla situazione precedente di 11 miliardi, di cui quattro a carico dell'abitazione principale. È previsto poi un aumento di 1 miliardo del gettito del nuovo tributo comunale su rifiuti e servizi; altri 5 miliardi di euro al netto di un credito di oltre 1 miliardo a favore degli autotrasportatori ,verranno dall'aumento dell'accisa sui carburanti da autotrazione. 450 milioni è, invece il ricavato stimato della tassazione degli autoveicoli di lusso, dei natanti da diporto e degli aeromobili privati. Altri 2 miliardi di maggior gettito saranno determinati dall'aumento dell'addizionale Irpef a favore delle Regioni mentre è previsto un taglio dei trasferimenti a favore delle ù Regioni a statuto speciale di 860 milioni di euro. Sempre dal lato dell'entrate, in seguito all'aumento delle aliquote dell'Iva ordinaria ed intermedia a partire dal mese di settembre , ci si attende nel 2012 un incremento del gettito di 5 miliardi, che salgono a 13 miliardi del 2013 e a 16, 5 miliardi nel 2014. L"aumento dell'imposta di bollo sugli strumenti finanziari dovrebbe comportare una maggiore entrata di oltre 3 miliardi all'anno, mentre altri 3 miliardi dovrebbero venire dal riallineamento dei valori contabili nel sistema bancario. Se a queste cifre di per sé imponenti si aggiungono circa 2 miliardi di riduzione del fondo perequativo a favore dei comuni e delle province con minore capacità fiscale per abitante, il cui importo quindi sarà presumibilmente compensato con un aumento dei tributi locali, la manovra dal lato delle imposte avrà un impatto di circa 30 miliardi di euro nel 2012 e di oltre 40 a partire dal 2013.*

Innovazione e Diritto

Se ci si limita ai soli effetti diretti in campo tributario, la manovra, in base alle stime del Governo dovrebbe comportare nel 2012, aumenti del gettito per oltre 25 miliardi di euro, al netto di 6 miliardi di riduzioni fiscali a favore delle imprese. Nel 2013 la crescita complessiva del prelievo dovrebbe superare i 40 miliardi di euro. Una cifra imponente, con tutta probabilità stimata per difetto, a fronte della quale ,come abbiamo visto, sono stabilite riduzioni d'imposta a favore delle imprese per oltre 6 miliardi di euro, mentre per il sostegno fiscale alle famiglie non è previsto neppure un euro.

Il che, in buona sostanza, significa che il peso sempre più insostenibile dell'Irpef sul totale del gettito tributario aumenterà ancora, sia direttamente, per effetto dell'aumento delle addizionali regionale e comunale all' Irpef deciso con la manovra di bilancio; sia per il drenaggio fiscale, ormai senza correttivi da oltre sei anni !

Se a questo elemento di per sé significativo si aggiunge che il grosso dei risparmi di spesa continuerà a venire dal blocco dei salari e del turn-over nel pubblico impiego, dai prepensionamenti e dalle riduzioni dei trattamenti pensionistici (6 miliardi nel 2013), mentre la contrazione dei trasferimenti statali agli enti locali è compensata con un aumento delle addizionali ai tributi erariali di pari importo, emergono due considerazioni.

La prima riguarda ancora una volta la spesa pubblica, nella quale nonostante la stretta, poco o nulla cambia dal lato del contenimento degli sprechi; a partire dalla crescita incontrollata dell'acquisto di beni servizi che ha caratterizzato l'ultimo decennio, un cono d'ombra che pochi hanno interesse a mettere sotto osservazione, che pone in luce uno dei prevedibili effetti negativi di un decentramento della spesa senza responsabilità.

La seconda, evidenzia che la parte tributaria della manovra è quasi esclusivamente a carico delle famiglie, con una distribuzione peraltro particolarmente regressiva, che ha ben poco di tecnico o di vincolato .Risponde infatti all' esigenza dei gruppi di interesse che avevano appoggiato la maggioranza prodiana ,poi berlusconiana, ora montiana di ricollocarsi rispetto ai prevedibili prossimi scenari politici, scaricando sugli altri il costo ,non solo tributario, delle politiche di riequilibrio finanziario.

Una ennesima versione della concertazione: una prassi a cui gli italiani sembrano rassegnati, che affonda le radici nell'eclissi dell'istituto parlamentare; che non si arresta neppure di fronte alla distruzione di ricchezza che questa non politica porta inevitabilmente con sé.

Non deve quindi meravigliare che le valutazioni del Governo sugli effetti della stretta fiscale di dicembre sull'andamento dell'economia italiana, che evidenziano nel 2012 una contrazione del Pil di 0,5 punti percentuali , appaiano non solo irrealistiche, ma da un certo punto di vista sconcertanti.

L'aspetto più preoccupante di questa vicenda è rappresentato, prima ancora che dall'evidente carenza di analisi che è alla base delle scelte del Governo Monti, dall' ulteriore svuotamento degli istituti democratici che sta accompagnando questa esperienza di Governo ; nell'assenza non dico di un'opposizione credibile, ma di qualsiasi approfondimento o confronto dialettico, rispetto alle scelte più opinabili, o alle non scelte (vedi la riforma fiscale) operate dal Governo.

L'unica idea che sembra attraversare l'esecutivo è che per tenere sotto controllo il debito pubblico occorra riportare a tutti i costi il bilancio in pareggio, nel più breve tempo possibile, ovviamente aumentando ancora una volta le imposte; una tesi che nel contesto italiano non sembra particolarmente originale, visto che è quella a cui si è attenuto Tremonti negli ultimi anni, con risultati non certo brillanti, quanto meno per la gran parte degli italiani.

Il problema dell'Italia, non da oggi non è quello di raggiungere un equilibrio contabile precario, basato su un ulteriore dilatazione del prelievo, ma di assicurare una crescita stabile e robusta dell'economia italiana, capace di sostenere il debito e di ridurlo gradualmente, attraverso un tasso di sviluppo dell'economia maggiore di qualche punto rispetto a quello del debito pubblico.

Ma è di tutta evidenza che una politica fiscale che continua a scaricare sulle famiglie i costi crescenti di una spesa tuttora fuori controllo in troppi settori e di un fisco squilibrato, aggressivo ed ingiusto, nascondendosi dietro l'alibi di un' evasione che è alimentata proprio dalle carenze strutturali e distributive nel nostro sistema tributario, non è in grado di assicurare le condizioni minime per una ripresa della crescita.

Il primo ostacolo è rappresentato dalla coalizione di interessi, ben insediata al Governo che predica rigore ed equità, introduce qualche balzello illusionista sui consumi affluenti dei ricchi, che colpirà ovviamente solo chi lavora in quei settori, e scarica tutto il peso della manovra fiscale essenzialmente sulle famiglie che rientrano nei primi decili della scala dei redditi.

In buona sostanza la politica tributaria immaginata da Visco, disegnata dai suoi consulenti oggi insediati al Governo, palesemente sfuggita al controllo dal punto di vista degli effetti ai suoi proponenti; consolidata ciecamente da Tremonti negli ultimi tre anni per i propri obiettivi politici che poco avevano a che vedere con la crisi e con i rimedi indispensabili per dominarla e non rischiare, come sta avvenendo di esserne travolti.

Determinando una contrazione del Pil e quindi una riduzione della ricchezza nazionale, che non trova alcuna giustificazione se non nei contenuti e nelle modalità di attuazione della manovra stessa, avvolta non a caso da una spessa cortina di complicità e di silenzi. E quel che è peggio imponendo agli italiani in una fase critica dell' Unione europea che richiederebbe una mobilitazione nazionale per rilanciare lo sviluppo della società italiana nel suo insieme, una recessione senza senso, e quel che è peggio senza prospettive.

È proprio questo il punto. Non è la dimensione della manovra tributaria, peraltro consistente, (oltre 31 miliardi fra aumenti di imposte e sconti fiscali) ad avvitare l' Italia in un processo di recessione autodistruttivo della ricchezza. È dal contenuto delle scelte distributive operate dall'insieme delle disposizioni, non soltanto a carattere tributario, adottate senza un minimo di coordinamento nel corso del 2011, che emerge l'origine fiscale idi una recessione che concentra il prelievo essenzialmente su quelle fasce di popolazione che hanno già dato fondo ai risparmi per mantenere il tenore di vita raggiunto.

Una serie incredibile di errori ,che rischia di avvitare l'Italia in una spirale recessiva senza fondo di origine tributaria, che affonda le proprie radici nell'idea diffusa in una parte dell' establishment, che il nostro ordinamento tributario rappresenti un ottimo modello di sistema fiscale, corroso al suo interno dall'evasione fiscale. E che quindi una politica esasperata di controlli attesi o anche solo minacciati, concentrata sulla massa meno fortunata dei contribuenti, sostenuta dall'alibi della lotta all'evasione, rappresenti la strada maestra per rimettere ordine nel sistema e assicurare all'Italia una ripresa non effimera.

Senza avvedersi che questa paradossale lotta di classe all'inverso che una parte privilegiata del Paese sta conducendo contro tutti gli altri, non soltanto dal Governo, con tutti i mezzi a partire dal controllo di quelli di informazione ,produce immobilismo e danni ancora più gravi della stessa cecità fiscale che sta trasformando un Paese a benessere diffuso, in una società impaurita, paralizzata, senza speranza per i giovani.

Una politica tributaria caratterizzata da una carenza di approfondimento e di idee che ha dell' incredibile ; che anziché porsi il problema di riformare le imposte sulla produzione e sui redditi per far emergere una quota la più ampia possibile del Pil irregolare, sembra dedicare ogni impegno a distruggere una porzione consistente di quello regolare .

In conclusione la questione che dobbiamo porci come giuristi è semplice, direi banale.

È pensabile che l'ordinamento costituzionale di quello che, nonostante un quadro di insieme sconfortante, resta un grande Paese ad economia matura, renda possibile un esito di questo tipo senza che vi sia alcuno strumento giuridico idoneo ad impedirlo?

La risposta è chiara. L'ordinamento costituzionale pur delineando un modello di Stato regionale caratterizzato da ampie e diffuse autonomie, in tema di governo della finanza pubblica evidenzia chiaramente un disegno unitario, che, direi banalmente, non ha nulla di centralista, ma, attraverso l'unità del sistema finanziario, assicura nel campo delle politiche pubbliche non soltanto un assetto equilibrato tra i diversi poteri, ma garantisce il rispetto dei principi costituzionali, a partire dal fondamentale principio di eguaglianza sostanziale nella individuazione degli obiettivi e nella cura degli interessi, nel campo della politica tributaria e della spesa pubblica.

Una scelta preveggente quella operata dal costituente nel 1947, che ha introdotto un'articolata serie di garanzie in modo da assicurare che le politiche pubbliche (di entrata e di spesa) assicurino l'eguaglianza di fatto. (Articolo3 II cost.)

7) Conclusione

Se si ripercorre la Costituzione, il filo conduttore unitario che permea di sé il sistema finanziario e ne assicura gli equilibri di fondo , appare evidente; a partire dall'articolo 2cost. che accanto ai doveri inderogabili di solidarietà politica economica e sociale, pone l'obiettivo di garantire i diritti inviolabili dell'uomo sia come singolo sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità. A questo si ricollega immediatamente l'articolo 3 II° comma che indica tra i compiti della Repubblica quello di rimuovere gli ostacoli che limitando di fatto la libertà e l'uguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana; e

Innovazione e Diritto

consentono quindi di realizzare anche nella politica finanziaria di entrata e di spesa l'eguaglianza sostanziale. Non meno importante l'articolo 5cost. che, nel teorizzare il più ampio decentramento amministrativo, valorizza l'unità ed indivisibilità della Repubblica; evidenzia quindi nella riserva di legge disciplinata dall'articolo 23 della Costituzione sia la garanzia politica delle scelte in campo tributario, affidate al Parlamento in quanto espressione della sovranità popolare ; sia quella ulteriore, connessa con l'accesso al sindacato di legittimità costituzionale, che caratterizza gli atti aventi forza di legge ed intorno al quale ruota il principio di unità del sistema finanziario. Non meno importanti sotto questo profilo agli articoli 41 e 42 della Costituzione che richiamano l'attenzione sul principio che le limitazioni all'esercizio delle attività economiche pubbliche e private, del diritto di proprietà , e dei beni economici devono essere disciplinate per legge, a tutela delle libertà economiche e a garanzia di quelle politiche.

Vale poi la pena di sottolineare che il principio fondamentale recato dall'articolo 53cost. in tema di capacità contributiva e di progressività del sistema tributario non si limita a definirne il contenuto, individuando i criteri di riparto attraverso cui si realizza il concorso di ciascuno alla spesa pubblica; impone un ulteriore vincolo di risultato, nel senso che i criteri di riparto devono esprimere in concreto una effettiva attitudine alla contribuzione.

Occorre quindi evidenziare nel divieto di sottoporre a referendum popolare le leggi tributarie e di bilancio, posto dall'articolo 75cost. .la salvaguardia dell'espressione dell'indirizzo politico proprio della funzione di Governo, non sottoponibile a referendum.

Al tema del referendum e al concetto di indirizzo politico si ricollega l'articolo 81cost. che disciplina la materia del bilancio, strumento di raccordo dell'insieme delle scelte e delle decisioni nel campo della finanza pubblica e principale snodo per ricondurre a unità i rapporti finanziari (di entrata e di spesa) tra lo Stato e gli altri enti di decentramento in cui si articola la Repubblica.

Nell'articolo 81cost. la separazione tra il momento dell'iniziativa che appartiene al Governo rispetto a quello decisionale che è riservato alle Assemblee Parlamentari evidenzia il ruolo centrale che la Costituzione assegna al Parlamento; in particolare nelle scelte e nelle decisioni che caratterizzano l'insieme delle politiche pubbliche e che qualificano in senso unitario il sistema finanziario. Non meno importante sotto questo profilo l'articolo 117 I° comma che vincola la legislazione ordinaria a conformarsi ai principi del diritto europeo, ed introduce un

opportuno fattore di contenimento e un limite ulteriore all'esercizio della discrezionalità tributaria ,orientata dai principi comunitari di proporzionalità ed uguaglianza.

L'esigenza che l'autonomia di entrata e di spesa degli enti di decentramento si realizzi in armonia con la Costituzione e in stretto coordinamento con la politica tributaria e di bilancio dello Stato decisa dal Parlamento, viene evidenziato dal rapporto tra l'articolo117 II° comma e l'articolo 119 II° comma. Non solo viene ribadito che l'autonomia di entrata e di spesa degli enti di decentramento deve esercitarsi in armonia con la Costituzione: un riferimento questo sicuramente più penetrante rispetto all'esigenza di rispettarne i principi. Il richiamo poi alle esigenze di coordinamento finanziario, evidenziato significativamente nel testo dell' articolo 117 e ribadito nell'articolo 119 della Costituzione, che attribuisce al Parlamento il potere di fissarne i principi, sottolinea ancora una volta sia il carattere unitario della finanza pubblica, sia il ruolo centrale espresso in entrambi gli articoli dai principi di coordinamento.

Indispensabile cornice all'interno della quale l'insieme delle regole definite dal Parlamento, in cui si articola la funzione di coordinamento, assicura alla molteplicità dei processi decisionali che caratterizza le politiche pubbliche un'unità di indirizzo, che rispetta l'autonomia delle scelte, evitando i rischi della frammentazione.

A conferma di questa chiave di lettura, nella quale l'unità del sistema finanziario non si sovrappone né comprime l'esercizio degli ampi poteri autonomistici che la Costituzione attribuisce alle Regioni e agli altri enti di decentramento, ma è tesa esclusivamente ad assicurare il rispetto dei valori costituzionali in campo finanziario e ad evitare che il pluralismo degradi a frammentazione, vale la pena soffermarsi sull'articolo 120 della Costituzione

Un articolo che non si giustappone al ruolo primario che il testo novellato dell'articolo 117cost. attribuisce alle Regioni nell'esercizio della funzione legislativa, ma assicura al tempo stesso che l'insieme della produzione legislativa statale e regionale, garantisca l'unità giuridica ed economica della nazione.

Un doppio limite, che da un lato impedisce alle Regioni di ostacolare in qualsiasi modo la libera circolazione delle persone e delle cose, principio fondante del diritto europeo; dall'altro, in positivo, assicura in tutto il territorio nazionale la tutela dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali, prescindendo dai confini territoriali dei governi locali.

Principi quindi che investono l'esercizio della potestà legislativa regionale nel suo complesso e la cui effettività è assicurata dagli ampi poteri sostitutivi che l'articolo 120cost. attribuisce al Governo. Poteri che, come insegna l'esperienza dei conflitti di merito nell'esercizio della funzione legislativa tra Stato e Regioni, regolati dall'articolo 127 quarto comma cost. nella formulazione del 1948, sono efficaci proprio perché tendono a svolgere un ruolo preventivo che porta a escludere ab origine il sorgere di conflitti.

Conclusivamente, è alla luce del principio di unità del sistema finanziario messo in crisi da riforme parziali, improvvide in quanto non coordinate a sistema, che va letta l'odierna crisi della nostra finanza pubblica. Una crisi che nasce da lontano, resa evidente dagli effetti recessivi incontrollati di una politica tributaria le cui decisioni appaiono all'evidenzia adottate al di fuori dei binari che in Costituzione delimitano ed orientano l'esercizio della potestà tributaria; e che dovrebbero trovare un preciso elemento di equilibrio all'interno del bilancio dello Stato.

Una crisi è bene dirlo alimentata dall'incapacità della politica di adattare le decisioni di politica interna, al quadro di riferimento rappresentato dalle condizioni esterne, di contesto, rese più stringenti dalla recessione del 2008 2009. Illuminanti al riguardo sono non solo i ritardi con cui si sono affrontati i riflessi della crisi finanziaria internazionale sul nostro debito pubblico. Devono infatti far riflettere soprattutto le scelte contenutistiche, tanto nel settore della spesa quanto e soprattutto dal lato dell'aumento delle imposte.

Una serie di decisioni prive di qualsiasi altro filo conduttore che non fosse una continua, direi insistita scelta dei punti di minor resistenza politica, sia dal lato delle imposte sia nelle scelte relativa alla spesa pubblica, prescindendo completamente dagli effetti. Si pensi ad esempio alla riduzione dei trasferimenti alle Regioni ed Enti locali, accompagnata da un aumento più che proporzionale della fiscalità locale (vedi addizionali Irpef e Imu); gli interessi degli amministratori locali non vengono neppure sfiorati, la spesa decentrata continuerà a crescere e ad alimentare inefficienze e sprechi,, il prelievo crescerà ulteriormente.

Un cocktail micidiale, dalle conseguenze marcatamente regressive , che comporteranno da un lato un gettito probabilmente inferiore di oltre due terzi rispetto alle previsioni in aumento del Governo. Dall'altro una distruzione di ricchezza ,evidenziata dal calo del prodotto interno lordo, che non è più, occorre dirlo, solo un dato previsionale, ma si riflette

nelle stesse stime del Governo, che nell'arco di quattro mesi hanno visto moltiplicato per tre il dato sulla contrazione del Pil !

Un esito dell'agire politico che non trova precedenti in tutto l'arco della storia repubblicana ed evidenzia la profonda frattura tra i principi posti a garanzia della vita ordinata della nostra Comunità e le scelte contingenti, improvvisate, prive di equilibrio che hanno riguardato l' insieme delle scelte pubbliche nel corso del 2011. Un insieme di decisioni prive di un filo conduttore comune ,che non possono trovare attenuanti nelle difficoltà obiettive in cui l'Italia si è venuta a trovare nell'ultimo anno.

Un punto di arrivo tutt'altro che ineluttabile, reso possibile dallo svuotamento della sessione di bilancio avviata da Tremonti e dall' aggiramento dei vincoli costituzionali in materia di imposte di spesa pubblica, con cui il nuovo Governo ha inteso affrontare la crisi del debito pubblico italiano.

Un esempio per tutti: a settembre è previsto un ulteriore aumento di due punti dell'Iva, esteso a tutti i beni, salvo quelli di prima necessità. Il maggior gettito a regime sarà pari a 16 miliardi di euro. Appare di tutta evidenza che se l'aumento delle aliquote Iva fosse stato anticipato con il decreto legge del 5 dicembre, e i due terzi delle maggiori entrate attese fossero state impiegate a sostegno del sistema produttivo diffuso e dei redditi delle famiglie, non ci troveremmo ora nel bel mezzo di una recessione di origine fiscale, per di più fuori controllo.

Al contrario avremmo creato le basi per un circolo virtuoso, in cui la stabilità del debito pubblico è garantita da un livello di crescita dell'economia che ne consenta la gestione, con oneri minori rispetto all'attualità e con evidenti maggiori possibilità di ammortamento, rispetto agli impegni assunti con qualche frettolosità di troppo a livello europeo negli ultimi mesi..

Una crisi quella che stiamo vivendo, aggravata dalla frammentazione dei processi decisionali che investono le politiche pubbliche, su cui occorre prendere rapidamente coscienza, per gli effetti disgreganti che essa determina nella nostra Comunità,, corrodendo dall'interno gli istituti democratici.

Di qui l'urgenza di una nuova dialettica tra l' esercizio della funzione di Governo e il ruolo del Parlamento che ne rappresenta il primo naturale interlocutore, su cui mi sembra ormai

indispensabile avviare un'ampia discussione all'interno della comunità giuridica a partire dagli studiosi di diritto tributario.

Bibliografia

AA. VV., L'attuazione del federalismo fiscale, Atti del convegno in data 11-06-2010, Università La Sapienza, Facoltà di economia, in Rassegna Tributaria 6/2010.

ALESINA A. – ICHINO A., L'Italia fatta in casa, Mondatori, 2009.

AMATUCCI F. Il nuovo sistema fiscale delle imposte, Giuffrè, 2005

AMATUCCI F. I tributi di scopo e le politiche tariffarie degli enti locali in Rassegna Tributaria 5 /2011, p.1261 e ss.

ANTONINI L., Sussidiarietà fiscale: la frontiera della democrazia, Guerini, 2005

BAGGIO R., Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria, 2009.

BASILAVECCHIA M., DEL FEDERICO L., OSCULATI F., Il finanziamento delle Regioni a Statuto ordinario mediante tributi propri e compartecipazioni: basi teoriche ed evidenza empirica nella difficile attuazione dell'art. 119 Cost., in Le Istituzioni del Federalismo, 5/2006, 673ss.

BORIA P., Autonomia normativa ed autonomia organizzatoria degli enti locali in materia di accertamento e riscossione tributaria, in Rivista di Diritto Tributario 6/2008, I, 487.

CALCAGNO M., Brevi considerazioni a margine della sentenza n. 45/2008 della Corte Costituzionale. Dalla qualificazione delle materie all'autonomia finanziaria regionale, in Federalismi.it n. 17/2008.

CASSESE, S. L'Italia : una società senza Stato? Il mulino, 2011

CAVALLINI CADEDDU L., Il coordinamento della finanza pubblica dopo la riforma costituzionale, in joomla.ddp.unipi.it/documenti.

COCIANI S.F. Le basi della perequazione nel federalismo fiscale in Rassegna Tributaria 1 1/2011, p. 53

CONVENEVOLE R., La materia oscura dell'IVA. L'imposta che rappresenta un successo mondiale è l'epicentro della crisi fiscale italiana, in ilmiolibro.it.

CORALI E., Federalismo fiscale e Costituzione, Giuffrè, 2010.

D'ANDREA A., Federalismi, regionalismi, autonomie, in Federalismi.it.

DELZIO F., La scossa, Rubettino, 2010.

DE MITA E., Fisco e Costituzione, Giuffrè, 2003.

DE MITA E., Le basi costituzionali del federalismo fiscale, Giuffrè, 2009.

DE VIVO P. – GIAMMATTEI E., Federalismo e Mezzogiorno, Guida, 2009

DI RENZO L., PERRONE CAPANO R., Diritto della finanza pubblica europea, ESI, 2008.

FALASCA P., LOTTIERI C., Come il federalismo può salvare il Mezzogiorno, Rubettino, 2008.

FERRARA A., Percorsi di federalismo fiscale, Aracne, 2010.

FERRARA A., SALERNO G.M., Il federalismo fiscale commento alla legge n. 42/2009.

FORTIS M., La crisi mondiale e l'Italia, Il Mulino, 2009.

FRANSONI G., Osservazioni in merito alla potestà impositiva degli enti locali alla luce della riforma del Titolo V della Costituzione, in Annali della facoltà di giurisprudenza di Foggia, I, Giuffrè 2005, 1089 ss.

FRANSONI G., IL presupposto dei tributi regionali e locali. Dal precetto costituzionale alla legge delega, in Riv. Dir. Trib. 2011,03, 267 e ss.

GIOVANARDI A., L'autonomia tributaria degli enti territoriali, Giuffrè, 2005

GUERRA M.C. – ZANARDI A., La finanza pubblica italiana, anni 2004-05-06-07-08-09-10, 11, Il Mulino.

INGROSSO M., TESAURO F., Agevolazioni fiscali e aiuti di stato, Jovene, 2009

IRTI N., Diritto senza verità, Laterza, 2011.

JORIO E., Il federalismo fiscale esige un eguale punto di partenza. Una prima lettura della proposta Calderoli, in Federalismi.it n. 16/2008.

LORENZINI S. – RABELLOTTI R., Federalismo e crescita, Franco Angeli, 2010

LOVECCHIO L. Un occasione mancata per il perfezionamento delle nuove imposte locali, Corriere Tributario , 13 /2012, p.955 e ss.

LUPI R., Evasione fiscale e diversa rilevabilità della capacità economica, in Rassegna Tributaria, n. 6/2007, 1649.

LUPI R., Evasione fiscale, paradiso e inferno, IPSOA, 2008

MAGLIARO A., Verso quale federalismo?, Univ. Di Trento, 2010.

MASTROMARINO A., Il federalismo disgregativo, Giuffrè, 2010.

MELDOLESI G., Milano-Napoli, Prove di dialogo federalista, Giuffrè, 2010.

MOSCHETTI F. Il "principio democratico" sotteso allo statuto dei diritti del contribuente e la sua forza espansiva, Riv. Dir. Trib., 2011,7-8, 731 e ss.

NUCERA V., I provvedimenti del Direttore dell' Agenzia delle entrate e i confini della normativa, in Riv. Dir. Trib,10,961 e ss., 2011

PERRONE CAPANO R., L'evoluzione della finanza pubblica tra ciclo post-elettorale, limiti del modello di decentramento e declino del diritto tributario, in Innovazione e Diritto, n. 6/2006.

PERRONE CAPANO R., Verso il federalismo fiscale, tra limiti istituzionali non risolti e persistenti criticità del sistema tributario statale, in Innovazione e diritto, 1/2009.

PIEROZZI B., Il federalismo fiscale in Italia: evoluzione e prospettive, in Federalismi.it n. 15/2008.

PINELLI C. – TREU T., La costituzione economica: Italia Europa, Il Mulino, 2010.

PITRUZZELLA G., Problemi e pericoli del federalismo fiscale in Italia, in Le regioni, 5/2002, 984.

PLAZAS VEGA M., Il diritto della finanza pubblica e il diritto tributario, Jovene, 2009.

REVIGLIO F., Good Bye Keynes? Le riforme per tornare a crescere, Guerini, 2010

RIVOSECCHI G., La riforma della legge di contabilità, tra Costituzione italiana e vincoli europei, Padova, 2007.

SANTORO A., l'evasione fiscale, il Mulino, 2010.

SCOTTI V., L'Italia corta, Datanews, 2010

SERVIZI STUDI E BILANCIO DELLO STATO, SENATO DELLA REPUBBLICA E CAMERA DEI DEPUTATI, Aspetti di rilievo costituzionale del federalismo fiscale, 2008.

STAIANO S., La sussidiarietà orizzontale: profili teorici, in Federalismi.it, n. 5/2006.

TOSI L., Considerazioni sulla fiscalità degli enti locali nel disegno di legge di riforma federalistica dell'ordinamento tributario, in Rivista di diritto tributario, 11/2008, I, 941.

TREMONTI G., La paura e la speranza, Mondadori, 2007.

URICCHIO A., Le frontiere dell'imposizione tra evoluzione tecnologica e nuovi assetti istituzionali, Cacucci, 2010.

URICCHIO A., La fiscalità delle province tra disposizioni in materia di federalismo e proposte di soppressione, in Rassegna Tributaria n.6 2011

VIESTI G., Mezzogiorno a tradimento, Laterza, 2009.

VILLANI S., Il d.d.l. sul federalismo fiscale: alcune osservazioni in materia di regionalizzazione dell'IVA e di lotta all'evasione fiscale, in Rassegna Tributaria, n.1/2008.

ZIZZO G. Perequazione e sistema tributario , in Riv. Dir. Trib. 2011, 12, 1103 e ss.

Strumenti economico-finanziari per la perequazione territoriale, in Rivista della Scuola superiore dell'economia e delle finanze, aprile-giugno 2008.

Per un federalismo fiscale nel segno dei principi di correlazione, trasparenza, efficienza, in Rivista della Scuola superiore dell'economia e delle finanze, aprile-giugno 2008.

Federalismo: un ritorno alle origini o una riforma necessaria?, in Rivista della Scuola superiore dell'economia e delle finanze, aprile-giugno 2008.

Devoluzione patrimoniale gratuita da ente non commerciale (associazione) ad altro ente non commerciale (fondazione): riflessi in tema di imposte dirette ed indirette

di Stefano Fiorentino, Oriana Lombardi

Abstract

This article analyzes tax implications related to free transfer by an association, of its whole property in favour of a foundation and the following, connected, dissolution of the association itself.

Tax consequences related to the devolution of the association's property to the foundation are mainly due to the tax qualification of such subjects.

Therefore, it's necessary to interpret tax legislation in order to understand whether the association and the foundation are commercial entities or not and, also according to this, if the assets that the association wants to transfer belongs to the category of business goods (beni d'impresa) or not.

SOMMARIO: **1. Delimitazione del tema d'indagine ed individuazione delle problematiche rilevanti sul piano tributario - 2. L'inquadramento degli enti non commerciali tra i soggetti passivi Ires ai sensi dell'art. 73 del DPR n. 917/1986 - 3. Segue. Inquadramento dell'Associazione tra gli enti non commerciali di cui all'art. 73, comma 1, lett. c del Tuir - 4. Segue. Inquadramento della Fondazione tra gli enti non commerciali di cui all'art. 73, comma 1, lett. c - 5. Analisi delle contestazioni fiscali mosse all'Associazione e alla Fondazione e verifica dell'incidenza sulla qualificazione di tali enti come «non commerciali»- 6. Segue. Irrilevanza delle contestazioni ex art. 148, comma 8, Tuir mosse allo statuto dell'Associazione - 7. Effetti fiscali correlati alla devoluzione a titolo gratuito del patrimonio dell'Associazione (denaro e titoli) alla Fondazione: imposte sul reddito ed Iva – 8. Segue. L'imposta sulle donazioni e l'imposta di registro - 9. Conclusioni.**

Innovazione e Diritto

1. Delimitazione del tema d'indagine ed individuazione delle problematiche rilevanti sul piano tributario – Nel lavoro si analizzeranno le implicazioni fiscali connesse alla devoluzione a titolo gratuito, ad opera di un'Associazione, del suo intero patrimonio (costituito da denaro e titoli di investimento) in favore di una Fondazione ed al conseguente, connesso, scioglimento dell'Associazione stessa.

L'indagine trae origine da uno specifico quesito originato, tra l'altro, dalla necessità di contemperare nella devoluzione patrimoniale indicata, le implicazioni derivanti da processi verbali di constatazione già redatti dall'Agenzia delle Entrate nei confronti dei predetti Enti.

L'Associazione ha sede nel territorio nazionale ed è stata costituita con atto notarile. Dallo statuto emerge che è un ente «senza fini di lucro» e che ha come finalità «la promozione dell'istruzione, dell'aggiornamento e/o della formazione professionale del personale della Scuola e/o dell'Università siano esse pubbliche o private».

La Fondazione, dotata di personalità giuridica e di promanazione ecclesiastica, è anch'essa costituita con atto notarile. Precisamente, come emerge dallo Statuto, «non ha scopo di lucro» e «ispirandosi ai principi ed ai valori fondamentali della carità cristiana e della solidarietà sociale» ha come finalità «l'educazione cristiana…l'assistenza, la promozione e lo sviluppo della persona in età evolutiva, particolarmente quando sono presenti condizioni di handicap e di svantaggio sociale… l'organizzazione di attività riabilitative, diagnostiche e socio-sanitarie…la formazione tecnico-professionale di operatori nell'ambito sanitario, socio-sanitario e scolastico,… la ricerca scientifica inerente i problemi dell'handicap…».

E' evidente sin dalle premesse che le conseguenze fiscali dell'eventuale devoluzione del patrimonio dell'Associazione, composto da denaro e titoli di investimento, alla Fondazione dipendono *in primis* dalla qualificazione, ai fini tributari, di tali soggetti. In altre parole, la questione è incentrata sull'interpretazione della disciplina tributaria al fine di correttamente inquadrare l'Associazione tra gli enti commerciali oppure non commerciali e, anche in conseguenza di ciò, sulla riconducibilità del patrimonio che si intende devolvere alla categoria dei beni d'impresa o meno. Inoltre, al fine di un

corretto inquadramento fiscale dell'operazione, assume rilievo anche la natura fiscale della Fondazione che riceverà il patrimonio.

Come si vedrà, poi, la questione è resa più complicata dal fatto che sia l'Associazione che la Fondazione sono stati destinatari di contestazioni fiscali sfociate in processi verbali di constatazione e correlati avvisi di accertamento e, pertanto, è necessario tenere in considerazioni anche le contestazioni mosse al fine di valutare le implicazioni fiscali dell'operazione.

E' evidente come la questione esposta impone di vagliare tutta una serie di problematiche rilevanti. E' noto come ai sensi dell'art. 73 del Tuir, tanto gli enti commerciali quanto quelli non commerciali siano soggetti passivi Ires, ma la distinzione tra tali categorie è fondamentale ai fini dell'individuazione della disciplina fiscale agli stessi rispettivamente applicabile. Il successivo art. 75 del Tuir, infatti, riconduce espressamente gli enti commerciali alle norme del Capo II e gli enti non commerciali alle norme del Capo III del Titolo II del Tuir. Nell'ambito di tale Capo dedicato agli enti non commerciali residenti, poi, si pongono questioni peculiari per gli Enti di tipo associativo (art. 148). Nel caso oggetto di studio, inoltre, tali profili sono connessi ad ulteriori delicate questioni quali la rilevanza dell'operazione ai fini dell'imposta di successione e donazione, disciplinata dal d.lgs. n. 346 del 31 ottobre 1990[24]. Precisamente il legislatore, nel reintrodurre tale forma di imposizione con l'art. 2 del d.l. 3 ottobre 2006, n. 262, ha esteso il presupposto ai «trasferimenti … per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione», laddove in precedenza colpiva solo l'arricchimento derivante da donazioni ed altre liberalità. Al di là delle problematiche interpretative sorte con riguardo all'estensione agli atti a titolo gratuito, nonché al connesso, difficile, coordinamento con l'imposta di registro derivante dal fatto che quest'ultima già prevedeva l'imposizione di alcuni atti a titolo gratuito (si pensi al comodato), si evidenzierà come l'atto di donazione è soggetto all'imposta di registro in termine fisso[25], con le modalità meglio specificate con riguardo al caso di specie.

[24] Così come modificato dall'art. 2 commi da 47 a 54 del d.l. 3 ottobre 2006, n. 262.

[25] Sotto il profilo procedimentale, trattandosi dell'imposizione di atti *inter vivos,* il legislatore ha assunto a modello l'imposta di registro e, pertanto, per l'accertamento, la liquidazione, la riscossione ed il rimborso, l'art. 60 del d.lgs. n. 346/1990 rinvia alle regole fissate dal t.u. registro.

Innovazione e Diritto

2. L'inquadramento degli enti non commerciali tra i soggetti passivi Ires ai sensi dell'art. 73 del DPR n. 917/1986 - L'art. 73 del Tuir individua i soggetti passivi Ires, distinguendoli in quattro gruppi (comma 1). Come si vedrà, una tale classificazione è particolarmente importante perché correlata a quanto previsto dall'art. 75 del Tuir che individua la disciplina applicabile alle diverse categorie di soggetti passivi. Il primo gruppo (lettera *a*) è formato dalle società di capitali, società cooperative e società di mutua assicurazione, residenti nel territorio dello Stato; il secondo gruppo (lettera *b*) dagli enti pubblici e privati (diversi dalle società), nonchè dai trust, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, residenti nel territorio dello Stato; il terzo gruppo (lettera *c*) dai cosiddetti enti non commerciali, cioè dagli enti pubblici e privati (diversi dalle società), nonché dai trust, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali; il quarto gruppo (lettera *d*), infine, da società ed enti di ogni tipo, non residenti nel territorio dello Stato. Come già anticipato, dalla riconduzione in tali categorie discende la disciplina fiscale applicabile così come puntualmente stabilito nel successivo art. 75 (precisamente, le disposizioni della Sez. I, Capo II, per le società e gli enti di cui alle lettere *a* e *b*, quelle del Capo III, per gli enti non commerciali di cui alla lettera *c* e quelle dei capi IV e V, per le società e gli enti non residenti di cui alla lettera *d*).

Per i soggetti di cui alla lettera *a* (società commerciali), come è noto, la riconduzione in tale categoria dipende esclusivamente dal modello societario prescelto, essendo irrilevante ogni valutazione sull'attività effettivamente esercitata. Un tale riscontro è invece fondamentale per stabilire se gli enti (diversi dalle società) sono riconducibili alla categoria di cui alla lettera *b* (enti commerciali), ovvero a quella di cui alla lettera *c* (enti non commerciali). A tal proposito assume particolare importanza la distinzione tra enti riconducibili alla lettera *b* (enti commerciali) ovvero alla lettera *c* (enti non commerciali), in quanto il reddito delle società e degli enti commerciali è sempre qualificabile reddito d'impresa così come appartengono al regime dei «beni d'impresa» tutti i beni appartenenti al patrimonio di tali enti; gli enti non commerciali,

Innovazione e Diritto

invece, possono essere titolari sia di redditi d'impresa che di redditi di altra natura[26], ed una simile distinzione si riflette sul regime fiscale dei beni appartenenti a tali enti.

I criteri per compiere una tale fondamentale distinzione tra enti commerciali (lettera *b*) ed enti non commerciali (lettera *c*) prendono le mosse dalle indicazioni normative evidenziate (art. 73, comma 1) e, pertanto, sono fondate sulla circostanza che l'ente abbia per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (enti commerciali) o meno (enti non commerciali).

I commi 4 e 5 del medesimo articolo si occupano poi di definire il concetto di esercizio esclusivo o principale di un'attività commerciale, individuando due distinti criteri. Ai sensi del comma 4, «l'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto»[27].

Solo laddove manchi l'atto costitutivo o lo statuto nelle forme predette, il comma 5 precisa come l'oggetto principale dell'ente residente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato[28]. Quest'ultimo criterio si applica invece in ogni caso con riferimento agli enti non residenti.

Inoltre, è importante precisare come, in virtù del richiamato comma 4, secondo periodo, se la legge, l'atto costitutivo o lo statuto prevedono diverse attività, occorre

---

[26] In ordine al regime fiscale degli enti non commerciali, si veda, *ex multis*: C. SACCHETTO, *L'imposizione degli enti non commerciali nel testo unico*, in *Circolari Corr. Trib.*, 1989, n. 8; F. GALLO, *I soggetti del libro primo del Codice civile e l'Irpeg: problematiche e possibili evoluzioni*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1993, n. 3, 345 ss.; A. FEDELE, *Il regime fiscale delle associazioni*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, 327 ss.; M. INTERDONATO, *Il reddito complessivo degli enti non commerciali*, in Aa. Vv., *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, diretta da Tesauro, Torino, 1996; A. FEDELE, *Introduzione*, in Aa. Vv., *Il regime fiscale delle associazioni*, a cura di A. Fedele, Padova, 1998, XXV ss.; L. CASTALDI, *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, Torino, 1999; V. FICARI, *Disciplina fiscale degli enti non commerciali*, in *Commento agli interventi di riforma tributaria*, a cura di A. Miccinesi, Padova, 1999, 659 ss.; A. PROTO, *La fiscalità degli enti non societari*, Torino, 2001; F. PADOVANI, *Problemi in tema di trattamento tributario degli enti non commerciali tra storia e prospettiva di riforma*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, I, 765 ss.; A. URICCHIO, *Gli enti non commerciali nell'imposta sul reddito delle società*, in *Bollettino tributario d'informazioni*, 2004, n. 20, 1452 ss.

[27] Sul punto si veda A. FEDELE, *Il regime fiscale delle associazioni*, cit., 327 ss. L'Autore evidenzia il ruolo dello statuto per determinare l'oggetto principale dell'ente. Precisamente tale oggetto deve consistere in un'attività che "*direttamente determina, in via esclusiva o concorrente con altre, la soddisfazione dell'interesse sociale, il conseguimento del risultato per cui l'ente è istituito*". Sul tema, anche G. FRANSONI, *La rilevanza degli oggetti e degli scopi degli enti diversi dalle società ai fini dell'individuazione del regime fiscale*, in *Riv. giur. trib.*, 1997, 485 ss.

[28] Così, Cass., Sez. Trib., 24 luglio 2002, n. 10818, in *bancadati Big,* Ipsoa.

Innovazione e Diritto

individuare l'attività-fine rispetto alla/e attività mezzo e tale disposizione qualifica come oggetto principale l'attività fine. Inoltre, la distinzione (tra attività principale e accessoria) deve essere valutata sul piano qualitativo e non meramente quantitativo (in funzione delle entrate), né in funzione dell'impegno organizzativo richiesto dalle diverse attività: l'attività che esprime l'oggetto principale (o esclusivo) dell'ente, è bene ribadire, è normativamente stabilita in quella «essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto».

Una volta individuata l'attività che esprime l'oggetto esclusivo o principale dell'ente in base ai criteri stabiliti dai commi 4 e 5, è necessario verificarne la natura commerciale o meno. A tal fine, sia pure nei limiti di quanto strettamente necessario per la presente indagine, si intende per attività commerciale l'espletamento di determinate attività idonee a produrre reddito d'impresa, sulla scorta di quanto stabilito nell'art. 55 del Tuir. Segnatamente, ai sensi di tale disposizione, si fa riferimento all'esercizio abituale ed economico[29] delle attività indicate nell'art. 2195 del codice civile, anche se non organizzate in forma d'impresa, ed alle prestazioni di servizi non ricomprese nell'art. 2195, solo se organizzate in forma d'impresa, nonché alle altre attività espressamente elencate nel predetto art. 55[30].

---

[29] Con riguardo all'attività d'impresa, si ritiene che, affinchè possa rispondere al requisito dell'"economicità", è sufficiente che i corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi coprano i costi (in tal senso: E. NUZZO, *Questioni in tema di tassazione degli enti non economici*, in *Rass. trib.,* 1985, I, 124 ss.; F. GALLO, *I soggetti del libro primo del Codice civile e l'Irpeg: problematiche e possibili evoluzioni*, cit., 349 ss.; L. CASTALDI, *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, cit., 260; A. FEDELE, *Il regime fiscale delle associazioni*, cit., 336 ss.; V. FICARI, *Strumentalità dell'attività commerciale e fine non lucrativo*, in L. castaldi – V. Ficari – P. Puri – P. Rossi, *Il regime fiscale delle associazioni*, Padova, 1998, 5 ss.). Non manca però chi ritiene che sia necessario che la gestione dell'attività sia impostata in guisa da consentire all'ente il conseguimento di un margine di profitto (in tal senso, A.M. PROTO, *Classificazione degli enti diversi dalle società e natura delle attività esercitate*, in *Rass. Trib.,* 1995, 554 ss.; C. SACCHETTO, *L'imposizione degli enti non commerciali nel testo unico*, cit., 25; E. ANTONINI, *Considerazioni sull'imposizione degli enti pubblici non economici,* in *Riv. Dir. Fin.,* 1978, I, 588 ss.).

[30] Sulla nozione di reddito d'impresa si veda, *ex multis*, A. FANTOZZI, *Imprenditore e impresa*, Milano, 1982; ID., voce *Impresa e imprenditore: II) dir. Trib.,* in *Enc Giur*., XVI, Roma, 1989, 3-4; G. TINELLI, *Il reddito d'impresa nel diritto tributario*, Milano, 1991, 35 ss.; G. TABET, *Il reddito d'impresa nel quadro delle categorie reddituali,* in AA.VV., *Il reddito d'impresa. Saggi*, (a cura di Tabet), Padova, 1997, 1 ss.; V. FICARI, *Reddito di impresa e programma imprenditoriale*, Padova, 2004. Con riguardo specifico all'attività commerciale posta in essere da un ente non commerciale, come è noto, l'art. 143 conferma l'applicabilità delle disposizioni generali degli artt. 55, 73 e 149 del Tuir, con una importante correzione, però, per quanto riguarda quelle attività consistenti in prestazioni di servizi che non rientrano nell'art. 2195 del codice civile. Infatti, l'art. 143, comma 1, seconda parte dispone che - ferma restando la natura di enti non commerciali dei soggetti che le pongono in essere - non si considerano attività commerciali e non sono, quindi, soggette al regime del reddito di impresa le prestazioni di servizi di cui al comma 2 dell'art. 55 non rientranti nell'art. 2195, a condizione che esse siano rese dall'ente non commerciale a*)* in conformità

Innovazione e Diritto

Sul concetto di residenza, infine, si sofferma il comma 3 dell'art. 73, in virtù del quale un soggetto è residente quando abbia nel territorio dello Stato, per la maggior parte del periodo d'imposta, la sede legale o amministrativa o l'oggetto principale. Ferme tali indicazioni generali sul concetto di residenza, esulano dal tenore del presente lavoro ulteriori approfondimenti sui profili problematici connessi alla residenza stessa[31], atteso che entrambi gli enti del caso di specie sono pacificamente residenti nel territorio dello Stato.

Nel concludere la disamina sui criteri di qualificazione dei soggetti passivi Ires nell'ambito delle lettere *a, b, c, d*, dell'art. 73, comma 1, è opportuno ribadire che tale distinzione è strettamente funzionale all'individuazione della disciplina fiscale applicabile a tali soggetti e quindi si riflette sul regime dei beni appartenenti al loro patrimonio.

3. Segue. Inquadramento dell'Associazione tra gli enti non commerciali di cui all'art. 73, comma 1, lett. c del Tuir - Una volta delineati in via generale i profili qualificatori sul piano fiscale degli enti, è possibile stabilire l'esatta natura di ente commerciale o non commerciale dell'Associazione.

L'Associazione, come emerge dallo Statuto redatto in forma di atto pubblico, è «senza fini di lucro» ed ha come finalità «la promozione dell'istruzione, dell'aggiornamento e/o della formazione professionale del personale della Scuola e/o dell'Università siano esse pubbliche o private» (Statuto).

Si tratta, quindi, di un ente diverso dalle società, sicuramente residente nel territorio dello stato (Statuto), dotato di statuto redatto in forma di atto pubblico, ma

alle finalità istituzionali dell'ente medesimo, *b)* senza specifica organizzazione e *c)* verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione. Sulle interrelazioni fra l'art. 55 e l'art. 143 del Tuir, si veda, F. GALLO, *Fondazioni e Fisco*, in *Rass. Trib.*, 4, 2004, 1159.

[31] Sul punto, per una panoramica sulle problematiche connesse alla nozione di residenza fiscale, si rinvia a C. SACCHETTO, *La residenza fiscale delle società*, in *Gazz. Val. comm. Int.,* 1988, 121 ss.; A. MANZITTI, *Considerazioni in tema di residenza fiscale delle società*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1998, III, 181; G. MARINO, *La residenza nel diritto tributario*, Padova, 1999; R. LUPI – S. COVINO, *Sede dell'amministrazione, oggetto principale e residenza fiscale delle società*, in *Dialoghi*, 2005, 297 ss.; G. MELIS, *Trasferimento della residenza fiscale ed imposizione sui redditi*, Giuffrè, 2008.

Innovazione e Diritto

soprattutto, considerata la finalità dell'ente stesso statutariamente sancita, è evidente che non ha per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

Inoltre, come si evince anche da quanto esposto nel paragrafo precedente, non vi è, in linea generale, un'incompatibilità assoluta tra lo svolgimento di attività commerciale e la qualificazione in capo all'Associazione di ente non commerciale di cui all'art. 73, comma 1, lett. *c*, in quanto è pacifico che anche l'ente qualificabile come non commerciale può svolgere un'attività commerciale (purché strumentale e accessoria rispetto all'attività primaria).

Come più volte ribadito anche in giurisprudenza, infatti, «... è ben possibile l'esercizio di attività commerciali da parte di enti non commerciali (ovviamente con l'applicazione a tali attività del regime fiscale cui le stesse sono comunemente soggette)…»[32].

Pertanto, lo svolgimento in concreto di una specifica attività avente natura commerciale ai sensi dell'art. 55 del Tuir, non inficia di per sè la natura non commerciale dell'ente e la connessa applicazione delle disposizioni di cui al Capo III, a condizione che, ovviamente, l'Ente non abbia per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali[33].

In proposito, si è visto come il comma 4 dell'art. 73 del Tuir, per definire il concetto di esercizio esclusivo o principale di un'attività commerciale, individua il seguente criterio: «l'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto». Nel caso di specie, vi è uno statuto in forma di atto pubblico da cui, ferma l'assenza di scopo di lucro, si evince che l'attività principale e, cioè, quella essenziale per realizzare direttamente gli scopi statutari, non ha natura commerciale: l'art. 3 dello Statuto, infatti, prevede come finalità istituzionale dell'ente

[32] Cfr., *ex multis*, Cass. sez. Trib., 20 ottobre 2006, n. 22598, in *bancadati Big*, Ipsoa.

[33] "*Diversamente, l'ente, ancorchè dichiari finalità non lucrative, è considerato ente commerciale quando l'attività essenziale per la realizzazione degli scopi tipici è di natura commerciale*": Min. fin. Circ. 12 maggio 1998, n. 124/E, in *bancadati Big*, Ipsoa.

Innovazione e Diritto

«la promozione dell'istruzione, dell'aggiornamento e/o della formazione professionale del personale della Scuola e/o dell'Università siano esse pubbliche o private».

In luce di ciò può concludersi che, in virtù di quanto previsto dall'art. 73, nonché di quanto sancito nello Statuto redatto per atto pubblico, l'Associazione è qualificabile fiscalmente come ente non commerciale riconducibile alla lettera *c*, del suddetto articolo e, pertanto, ad esso si applicheranno le norme di cui al Capo III (*ex* art. 75).

4. Segue. Inquadramento della Fondazione tra gli enti non commerciali di cui all'art. 73, comma 1, lett. c - Anche per l'inquadramento fiscale della Fondazione è possibile sviluppare un discorso analogo a quello testé esposto con riguardo all'Associazione.

Come già accennato, la Fondazione ha personalità giuridica ed è di promanazione ecclesiastica; come emerge dallo Statuto redatto in forma di atto pubblico «non ha scopo di lucro» e, «ispirandosi ai principi ed ai valori fondamentali della carità cristiana e della solidarietà sociale», ha come finalità «l'educazione cristiana…l'assistenza, la promozione e lo sviluppo della persona in età evolutiva, particolarmente quando sono presenti condizioni di handicap e di svantaggio sociale… l'organizzazione di attività riabilitative, diagnostiche e socio-sanitarie…la formazione tecnico-professionale di operatori nell'ambito sanitario, socio-sanitario e scolastico,… la ricerca scientifica inerente i problemi dell'handicap…» (Statuto).

Inoltre, anche in tale caso torna utile ribadire che non è in assoluto precluso ad un Ente non commerciale lo svolgimento di attività commerciale, purchè questa sia strumentale rispetto all'attività principale dell'Ente e cioè a quella essenziale per realizzare direttamente gli scopi statutari.

Tanto considerato, dal combinato disposto dell'art. 73 del Tuir e di quanto sancito nello Statuto redatto in forma di atto pubblico, deriva che anche la Fondazione è un ente non commerciale, riconducibile alla lett. *c*, e, pertanto, ad essa troveranno applicazione le norme di cui al Capo III (*ex* art. 75).

5. Analisi delle contestazioni fiscali mosse all'Associazione e alla Fondazione e verifica dell'incidenza sulla qualificazione di tali enti come non commerciali - Come accennato, sia l'Associazione che la Fondazione sono state

Innovazione e Diritto

destinatarie di contestazioni fiscali i cui esiti hanno dato luogo a processi verbali di constatazione e correlati avvisi di accertamento.

Nell'intento di cogliere eventuali ripercussioni di tali rilievi sulla natura non commerciale degli Enti in parola, si rileva *in primis* come non si rinvenga alcuna contestazione ai sensi dell'art. 149 del Tuir, disposizione che, come è noto, contempla l'ipotesi in cui «indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta» (comma 1)[34]. In altre parole non si contesta all'Associazione la perdita della qualifica di ente non commerciale, così come attribuita ai sensi dell'art. 73, comma 1, lett. *c*. Un tale rilievo, infatti, avrebbe implicato la non applicazione all'Ente delle norme di cui al Capo III, bensì di quelle di cui al Capo II che, ai sensi dell'art. 75, disciplinano le società e gli enti commerciali. Nel caso di specie, però, negli atti non emerge mai una simile contestazione, anzi, in senso confermativo della natura di ente non commerciale dell'Associazione, si afferma:

1) che la stessa ha svolto un'attività commerciale (peraltro dichiarata come tale dalla stessa Associazione);

2) che tale attività commerciale è strumentale rispetto alla finalità perseguita dall'Associazione e sancita nello Statuto;

3) che tale attività deve essere imputata alla Fondazione e, pertanto, in relazione alla stessa, l'Associazione avrebbe agito come mero soggetto interposto.

Con riguardo al punto n. 1 si evidenzia come i rilievi mossi si concludono con una affermazione ben precisa: «L'attività svolta … dall'Associazione ha natura commerciale, in quanto, pur se svolta in ossequio alle disposizioni di cui all'art. 3 dello statuto, la formazione professionale è stata rivolta nei confronti di terzi dietro corrispettivo e non effettuata nei confronti dei soci».

[34] L'art. 149 "*contiene una presunzione legale di perdita della qualifica di ente non commerciale, qualora, indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente eserciti quale attività principale un'attività commerciale*": Min. fin. Circ. 12 maggio 1998, n. 124/E, cit. Sul tema, M. INTERDONATO, *Alcune osservazioni sul decreto di riforma del regime tributario del regime degli enti non commerciali: attività principale attività prevalente e finalità antielusive*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1998, I, 221 ss.; A FEDELE, *Introduzione*, in Aa. Vv., *Il regime fiscale delle associazioni*, cit., XXV.

Innovazione e Diritto

Una tale contestazione implica le seguenti, importanti precisazioni. Innanzitutto l'attività di cui si discute ha pacificamente natura commerciale anche per lo stesso Ente che ha posto in essere l'attività, altrimenti non si spiegherebbe il regime fiscale già adottato dallo stesso. L'Associazione, infatti, ha dichiarato, in sede ispettiva che «L'associazione si avvale delle disposizioni agevolative di cui alla legge n. 398/91 e, pertanto, le fatture vengono emesse in numerazione progressiva e registrate…». Ciò peraltro è riscontrato in concreto anche dall'Amministrazione finanziaria che, con riguardo al regime contabile adottato, afferma: «l'associazione ha adottato il regime contabile di cui alla legge n. 398/91, il quale prevede unicamente la numerazione e conservazione delle fatture emesse e l'effettuazione della liquidazione periodica iva…» (pvc), nonché, in conclusione «l'Associazione, in relazione alla tassazione dei proventi da attività commerciale svolta, ha esercitato l'opzione per l'applicazione del regime agevolato di cui alla legge n. 398/91» (pvc).

Non è in discussione quindi la natura commerciale dell'attività educativa considerata, correttamente dichiarata come tale anche dall'Associazione, ma solo la spettanza di determinati regimi agevolativi.

E' invece importante ribadire che la specifica attività commerciale era comunque svolta in conformità alle finalità sancite nello statuto e, pertanto ad esse strumentale ed accessoria. A riconferma di ciò si sottolinea come nello stesso pvc si dà atto di un'attività di beneficienza posta in essere dall'Associazione in virtù della quale «l'associazione ha impegnato nel 2008, a titolo di contributo a fondo perduto la somma di euro …».

Inoltre, gli stessi Verificatori imputano i ricavi contestati ai sensi dell'art. 144 del Tuir, Capo III, che è intitolato *Enti non commerciali residenti* e non ai sensi degli artt. 83 e seg. del Tuir, Capo II, intitolato *società ed enti commerciali residenti* e ciò ad ulteriore conferma della natura non commerciale dell'Ente, ritenuta tale anche in esito alle specifiche contestazioni formulate dall'Agenzia delle Entrate.

Né una tale conclusione è in alcun modo inficiata dalla ulteriore contestazione mossa, e cioè che l'attività commerciale è stata svolta in qualità di interposto della Fondazione e che «i ricavi generati dall'attività commerciale per l'anno … vadano attratti a tassazione in capo alla Fondazione» (pvc).

Innovazione e Diritto

Tale profilo, infatti, non inerisce affatto alla natura di ente commerciale o non commerciale dell'Associazione, ma, implicando una riferibilità fiscale dell'attività commerciale in capo alla Fondazione, impone al più una ulteriore verifica della permanenza della qualifica di ente non commerciale in capo alla Fondazione stessa. Anche tale profilo, però, può essere agevolmente superato, se si considera che, ferma la riconducibilità della Fondazione tra gli enti non commerciali in base alle inequivoche previsioni statutarie redatte per atto pubblico, non è sollevato nel pvc alcun rilievo ai sensi dell'art. 149, comma 1, neppure nei confronti della Fondazione, per cui è indirettamente confermata la natura accessoria e strumentale dell'attività commerciale considerata, rispetto agli scopi primari indicati nello Statuto.

In particolare, nel riferire l'attività commerciale (ufficialmente svolta dall'Associazione) alla Fondazione e pur negando la spettanza del regime agevolato ex L. 398/91, è sostanzialmente riconosciuta anche dai Verificatori la natura strumentale di tale attività commerciale, e con essa la permanenza (anche) in capo alla Fondazione della natura di ente non commerciale (ed infatti, come già detto, i ricavi sono contestati ai sensi dell'art. 144 del Tuir – redditi degli enti non commerciali - e non ai sensi degli artt. 81 e seg. – redditi delle società e degli enti commerciali).

6. Segue. Irrilevanza delle contestazioni ex art. 148, comma 8, Tuir mosse allo statuto dell'Associazione - In luce di quanto esposto nel paragrafo precedente e, cioè, di quanto effettivamente contestato all'Associazione dall'Agenzia delle Entrate, si rivelano poco in linea con le conclusioni cui la stessa Amministrazione finanziaria giunge, i rilievi mossi allo Statuto dell'Ente.

L'Ufficio, infatti, elenca gli elementi che ritiene mancanti nell'atto costitutivo e nello statuto, individuandoli precisamente nei requisiti di cui al comma 8 dell'art. 148, quali il presupposto di democraticità della vita associativa (lett. *c*, *d* ed *e* del comma 8), nonché il divieto di distribuzione di utili (lett. *a* del comma 8) e lo specifico vincolo di devoluzione del patrimonio previsto dalla lett. *b* del comma 8.

In proposito, è necessario precisare che l'art. 148, nei primi commi, individua una serie di attività che, se svolte da enti associativi, «non si considerano commerciali», pur

Innovazione e Diritto

essendo oggettivamente commerciali[35]; il co. 8 dell'art. 148, evocato dall'Ufficio, in particolare stabilisce che: «Le disposizioni di cui ai commi 3, 5, 6 e 7 si applicano a condizione che le associazioni interessate si conformino alle seguenti clausole, da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata» e poi effettivamente elenca tali condizioni. Ed è proprio di tali condizioni e requisiti che l'Ufficio ha constatato la mancanza nello Statuto dell'Associazione.

In realtà, come emerge chiaramente dalla lettura del comma 8 dell'art. 148, tali requisiti, laddove presenti negli statuti di enti associativi, consentono, come già accennato, di considerare non commerciali determinate attività che invece risulterebbero oggettivamente commerciali. In altre parole, le specifiche attività (commerciali) indicate nei commi 3, 5, 6 e 7 dell'art. 148, se svolte da enti non commerciali di tipo associativo ed in presenza dei tassativi requisiti previsti nel successivo comma 8, «non si considerano commerciali» (e quindi tendenzialmente non si considerano imponibili).

Tanto rilevato, può affermarsi che in effetti il riferimento all'art. 148, comma 8, appare inconferente rispetto ai rilievi mossi dall'Agenzia delle Entrate, laddove non è mai contestata la erronea decommercializzazione di una delle attività commerciali indicate nei commi 3, 5, 6 e 7 dell'art. 148. Si è già visto, infatti, che le contestazioni sono rivolte esclusivamente a:

- negare la spettanza del regime agevolato di cui alla Legge n. 398/91 per la tassazione dell'attività commerciale accessoria svolta, e come tale dichiarata dall'Associazione;

- riferire fiscalmente i proventi di tale attività direttamente in capo alla Fondazione.

Conclusivamente sul punto, la mancanza dei requisiti indicati nell'art. 148, comma 8, nello statuto dell'Associazione, anche in ragione delle contestazioni fiscali mosse,

[35] Sulla disciplina degli enti di tipo associativo, L. TOSI, *Gli enti di tipo associativo*, in Aa. Vv., *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, cit.; A. FEDELE, *Il regime fiscale delle associazioni*, cit., 327 ss.; A. URICCHIO, *Gli enti associativi nell'Irpeg*, in *boll. Trib.*, 1993, 1359. In giurisprudenza, per la precisazione che l'esclusione delle attività in questione dalla sfera della commercialità implica la non imponibilità dei redditi che ne dovessero scaturire, cfr., Cass., sez I, 15 aprile 1993, n. 4478, in *Riv. Dir. Trib.*, 1993, II, 449; Cass., sez. trib., 17 settembre 2001, n. 11649, in *GT*, 2002, 339.

Innovazione e Diritto

non inficia in alcun modo la natura di ente non commerciale dell'ente stesso, né tantomeno incide sulla devoluzione a titolo gratuito del proprio patrimonio.

7. Effetti fiscali correlati alla devoluzione a titolo gratuito del patrimonio dell'Associazione (denaro e titoli) alla Fondazione: imposte sul reddito ed Iva - Tutto quanto esposto finora ci consente di valutare le implicazioni fiscali relative alla devoluzione a titolo gratuito del patrimonio dell'Associazione, rappresentato da denaro e titoli, in favore della Fondazione. A tal fine, fondamentale punto di partenza è proprio la natura commerciale o non commerciale dei soggetti coinvolti. Sul punto, nei paragrafi precedenti, si è acclarato come sia l'Associazione che la Fondazione siano Enti non commerciali di cui all'art. 73, comma 1, lett. *c*, con la conseguente applicazione delle norme del Capo III, in virtù di quanto espressamente sancito nell'art. 75 del Tuir. E' stato anche verificato che una tale conclusione non risulta inficiata dalle contestazioni mosse dall'Agenzia delle Entrate.

Una volta verificata la natura dei soggetti coinvolti e le norme applicabili agli stessi (Capo III), i titoli ed il denaro, costituenti il patrimonio dell'Associazione, non sono qualificabili come *beni relativi all'impresa* in virtù delle seguenti ragioni.

In primo luogo gli stessi non si possono qualificare come beni d'impresa direttamente riferibili all'attività commerciale accessoria (è evidente, infatti, che non si tratta di beni strumentali, beni merce, ecc.).

In secondo luogo, bisogna considerare che una tale qualificazione non discende neppure dalla riconduzione dell'Associazione tra gli enti commerciali, ipotesi che, come si è visto, è da escludere. Si è già detto, infatti, che una tale qualificazione avrebbe imposto (già in sede di contestazioni) l'applicazione del regime fiscale per essi previsto al Capo II che disciplina le società e gli enti commerciali (e non al Capo III).

Per tali motivi la devoluzione a titolo gratuito del patrimonio dell'Associazione genera un'entrata non riconducibile ad alcuna delle categorie reddituali indicate nell'art. 6 del Tuir, né la stessa è rilevante in base ai criteri di determinazione del reddito complessivo di cui all'art. 8, così come richiamati dall'art. 143, comma 2, in tema di enti non commerciali residenti.

Ad una simile conclusione può giungersi anche ai fini Iva. L'operazione in parola, infatti, non è rilevante ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, perché, trattandosi di un

Innovazione e Diritto

trasferimento gratuito di denaro e titoli non costituenti beni d'impresa ad opera di ente non commerciale, non rientra nel campo di applicazione del tributo. In particolare il trasferimento in parola non è riconducibile alle operazioni imponibili di cui all'art. 1 del D.P.R. 26-10-1972, n. 633, in quanto non è effettuato nell'esercizio di attività d'impresa[36].

8. Segue. L'imposta sulle donazioni e l'imposta di registro – Trattandosi, peraltro, di un trasferimento a titolo gratuito ed acclarata la nozione amplissima del termine «donazione» ai fini fiscali, deve valutarsi l'eventuale applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni di cui al d.lgs. n. 346/1990[37].

In via generale il trasferimento in parola è assoggettato all'imposta sulle donazioni, in virtù di quanto statuito in via generale dall'art. 1 del D.Lgs. n. 346/1990[38], che considera in modo amplissimo gli incrementi patrimoniali acquisiti a titolo successorio o anche in seguito ad atti di trasferimento a titolo gratuito tra vivi. Ad un primo inquadramento, quindi, alla devoluzione del patrimonio dell'Associazione consegue l'applicazione dell'imposta con aliquota pari all'8 per cento ai sensi dell'art. 2, comma 49, del D.L. n. 262/2006, sull'ammontare complessivamente rappresentato dal denaro e dal valore dei titoli (fondi di investimento) così come risultante da «pubblicazioni fatte o prospetti redatti a norma di legge o regolamento» (art. 16, comma 1, lett. c e 56 del D.Lgs. n. 346/1990).

Sul punto si rileva, peraltro, che la devoluzione a titolo gratuito in esame, pur essendo riconducibile al tributo in parola, potrebbe beneficiare del regime di esenzione

---

[36] Per comodità di lettura si ricorda che l'art. 1, rubricato "*Operazioni imponibili*" del D.P.R. 26-10-1972, n. 633, recita: *"L'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate*".

[37] *Ex multis*, G. GAFFURI, *L'imposta sulle successioni e donazioni*, Padova, 1993, 1 ss.; D. STEVANATO, *Donazioni e liberalità indirette nel tributo successorio*, Padova, 2000; A. FEDELE, *Le innovazioni della l. 342 del 2000, La definizione della ratio del tributo, i rapporti con l'imposta di registro*, in AA. VV., *L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme*, Milano, 2001, 64; G. MARONGIU, *La riforma dell'imposta sulle successioni e donazioni*, in Aa. Vv., *L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme*, Consiglio nazionale del notariato. Collana studi, n. 16, Milano, 2001, 3 ss.

[38] A. URICCHIO, *Gli atti di liberalità nel nuovo Testo unico successioni e donazioni*, in *Corr. Trib.*, 1991, n. 33, 2433; C. SACCHETTO, *La donazione nel diritto tributa*rio, in *Riv. Dir. Trib.*, 1999, n. 12, 989; A. FEDELE, *Il regime fiscale di successioni e liberalità*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2003, n. 10, 799. In particolare, sull'assimilazione, ormai pacifica, ai fini dell'imposta in parola tra successioni e atti gratuiti, si veda F. BOSELLO, *L'imposta sulle successioni e donazioni,* in *Trattato di diritto tributario,* diretto da A. Amatucci, vol. IV, II ed. Padova, 2001, 214.

Innovazione e Diritto

di cui all'art. 3, comma 1, del d.lgs. n. 346/1990. Tale disposizione, infatti, rubricata «Trasferimenti non soggetti all'imposta», prevede, al comma 1, che «Non sono soggetti all'imposta i trasferimenti a favore dello Stato, delle regioni, delle province e dei comuni, né quelli a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità, nonché quelli a favore delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), e a fondazioni previste dal decreto legislativo emanato in attuazione della legge 23 dicembre 1998, n. 461».

La medesima normativa, ai successivi commi 2 e 3, prevede che: «I trasferimenti a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, diversi da quelli indicati nel comma 1, non sono soggetti all'imposta se sono stati disposti per le finalità di cui allo stesso comma» (comma 2). «Nei casi di cui al comma 2 il beneficiario deve dimostrare, entro cinque anni dall'accettazione dell'eredita' o della donazione o dall'acquisto del legato, di avere impiegato i beni o diritti ricevuti o la somma ricavata dalla loro alienazione per il conseguimento delle finalità indicate dal testatore o dal donante. In mancanza di tale dimostrazione esso e' tenuto al pagamento dell'imposta con gli interessi legali dalla data in cui avrebbe dovuto essere pagata» (comma 3).

E' evidente che il comma 1 prevede un'esenzione di carattere soggettivo a vantaggio di organismi che hanno quale esclusivo scopo statutario la cura di determinati interessi di particolare rilievo sociale. La medesima agevolazione è peraltro riconosciuta anche alle fondazioni legalmente riconosciute che ricevono il trasferimento nell'ambito delle medesime finalità, pur non avendo per scopo esclusivo statutariamente sancito le finalità di cui al comma 1 (comma 2).

Per verificare la spettanza dell'esenzione in esame alla devoluzione del patrimonio dell'Associazione, occorre preliminarmente riesaminare gli scopi della Fondazione, così come delineati nello statuto. A tal proposito è utile ricordare che la Fondazione, «ispirandosi ai principi ed ai valori fondamentali della carità cristiana e della solidarietà sociale» ha come scopo «l'educazione cristiana…l'assistenza, la promozione e lo sviluppo della persona in età evolutiva, particolarmente quando sono presenti

condizioni di handicap e di svantaggio sociale… l'organizzazione di attività riabilitative, diagnostiche e socio-sanitarie… la formazione tecnico-professionale di operatori nell'ambito sanitario, socio-sanitario e scolastico,… la ricerca scientifica inerente i problemi dell'handicap…» (Statuto).

Pur essendo innegabili le finalità non commerciali sancite nello statuto della Fondazione, come tali riconducibili in senso lato a quelle indicate nel comma 1, non si ravvisa però una perfetta coincidenza delle previsioni statutarie con quanto tassativamente ivi stabilito.

Per tale ragione si ritiene, prudenzialmente, di ricondurre l'operazione di devoluzione in oggetto alla disciplina di cui ai commi 2 e 3 dell'art. 3 del D.Lgs. n. 346/90.

In tal senso la spettanza dell'esenzione risulta subordinata alle seguenti condizioni:

- nell'atto di trasferimento gratuito, il donante (Associazione) dovrà specificare espressamente le finalità per le quali la devoluzione è disposta;

- le finalità indicate dal donante quale vincolo di destinazione del patrimonio devoluto dovranno coincidere con quelle indicate al comma 1;

- entro cinque anni dall'accettazione della donazione il beneficiario (Fondazione) dovrà effettivamente impiegare il patrimonio donato per la/e finalità indicata/e dal donante, nella consapevolezza che in mancanza di idonea dimostrazione di ciò, l'esenzione verrà meno; in mancanza di tale effettivo impiego o della sua dimostrazione, infatti, la Fondazione sarà tenuta «*al pagamento dell'imposta con gli interessi legali...*» dalla data del trasferimento (comma 3), nell'ammontare determinato secondo le regole indicate sopra nel presente paragrafo.

L'operazione di trasferimento gratuito, infine, ai sensi del comma 1 dell'art. 55 del D.Lgs. n. 346/90, sarà soggetta a registrazione in termine fisso. A tali fini è tra l'altro utile chiarire che, anche nell'ipotesi in cui il trasferimento a titolo gratuito beneficiasse del regime di esenzione di cui all'art. 3 del D.Lgs. n. 346/1990, non si darebbe luogo al pagamento dell'imposta proporzionale di registro, così come stabilito dall'art. 55,

comma 2 del medesimo decreto, che sancisce espressamente la gratuità della registrazione[39].

9. Conclusioni - Alla stregua delle considerazioni complessivamente svolte, si espongono le seguenti sintetiche osservazioni.

Con riguardo alla natura fiscale sia dell'Associazione che della Fondazione, si è concluso per la qualificazione di enti non commerciali, riconducibili alla lettera *c*, comma 1, dell'art. 73. In conseguenza di ciò, ad essi si applicano le norme di cui al Capo III del Tuir, in virtù di quanto sancito nel successivo art. 75 e, nel caso di specie, i beni oggetto di eventuale donazione non sono riconducibili al regime dei «beni d'impresa».

Si è evidenziato, poi, come una tale conclusione sulla natura dell'Associazione e della Fondazione non risulta contraddetta dai rilievi mossi dall'Agenzia delle Entrate. Nel processo verbale di constatazione preso in considerazione, infatti, non è mai contestata a tali soggetti la perdita della qualifica di ente non commerciale ai sensi dell'art. 149 del Tuir. Si afferma solo che l'Associazione ha svolto un'attività commerciale e che tale attività, effettivamente strumentale rispetto alla finalità perseguita dalla stessa e sancita nello Statuto, deve essere imputata alla Fondazione. Ad analoghe conclusioni si è giunti con riferimento alla Fondazione, laddove, anche in esito all'analisi delle contestazioni mosse e, quindi, dell'imputazione a tale ente dei proventi dell'attività commerciale, non è mai negata la natura di ente non commerciale della stessa.

Si è verificato, infine, che la contestazione mossa nel pvc sulla mancanza, nello statuto dell'Associazione, dei requisiti indicati nell'art. 148, comma 8, non inficia in alcun modo la natura «non commerciale» dell'ente stesso, né appare rilevante ai fini della devoluzione a titolo gratuito del patrimonio dell'ente e conseguente scioglimento dello stesso.

Tanto considerato ed in virtù delle ragioni ampiamente esposte, in termini di implicazioni fiscali connesse, si è rilevato che la devoluzione a titolo gratuito del

[39] L'art. 55, rubricato "*Registrazione degli atti di donazione*", del D.Lgs. n. 346/1990, al comma 2 prevede testualmente: *"Gli atti che hanno »»per oggetto trasferimenti di cui all' art. 3 sono registrati gratuitamente, salvo il disposto del comma 3 dello stesso articolo*". Sul punto si veda, Circolare Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 15-03-1991, n. 17/350134, in *bancadati Big*, Ipsoa.

Innovazione e Diritto

denaro e dei titoli non è rilevante ai fini delle imposte sul reddito e dell'Iva; inoltre, pur essendo in linea generale assoggettata all'imposta sulle donazioni, potrebbe beneficiare del regime di esenzione previsto dall'art. 3, comma 2, del d.lgs. n. 346/1990, secondo quanto specificato al paragrafo precedente; infine, è soggetta a registrazione in termine fisso ai sensi dell'art. 55, commi 1 e 2 del medesimo decreto, senza applicazione dell'imposta proporzionale di registro (anche nell'ipotesi in cui il trasferimento a titolo gratuito beneficiasse del regime di esenzione di cui all'art. 3 del D.Lgs. n. 346/1990).

Le preclusioni probatorie. Osservazioni in tema di non utilizzabilità di dati e documenti non forniti dal contribuente

di Ramona Marchetto

Abstract

In the Italian system, taxpayer's lack of cooperation during a tax examination leads to adverse consequences.

The latter arise out from the breach of the «bona fide principle», seen in its objective dimension, which relates to the duty of undertaking a correct behaviour, by adopting a conduct that is proportionate and less prejudicial for the counterpart.

The law-setting response to this lack of cooperation is severe and scholars have regarded it essentially as a form of penalty.

This essay will discuss the evidentiary estoppel mechanism, which entails a prohibition to use documents or present elements of fact, which have not been previously submitted during a tax inquiry by the taxpayer, in the assessment and adjudicatory proceeding.

Such a mechanism, together with the exposure to an inductive tax assessment proceeding and the imposition of specific penalties, integrates one the most severe consequences of taxpayer's lack of cooperation.

Tax inquiry – Taxpayer's lack of cooperation – Evidentiary estoppel mechanism

Istruttoria tributaria – Mancata collaborazione del contribuente – Preclusioni probatorie

SOMMARIO: 1. La non collaborazione del contribuente. – 2. Quadro normativo. – 3. Le preclusioni discendenti dalla mancata collaborazione in fase di accesso, verifica e ispezione. – 4. Le preclusioni discendenti dalla mancata collaborazione in fase di controllo in ufficio. – 5. Le preclusioni e i terzi. – 6. Accertamento induttivo e preclusioni.

Innovazione e Diritto

1. *La non collaborazione del contribuente*

Il nostro ordinamento ascrive una serie di conseguenze sfavorevoli al contribuente che si dimostri non collaborativo in sede di controllo.

La *ratio* è individuabile nella violazione del principio di buona fede, principio immanente nel procedimento tributario, che ha trovato formale ed espresso riconoscimento nell'art. 10 della legge 27 luglio 2000 n. 212 (cd. Statuto del contribuente).

In particolare è la dimensione oggettiva del principio, che corrisponde al dovere di comportarsi correttamente, a giocare un ruolo fondamentale all'interno del procedimento tributario[40]. Regola irrinunciabile di fair-play, il principio di buona fede impone alle parti di collaborare fattivamente adottando il comportamento che a parità di utilità sia meno pregiudizievole per la controparte[41].

I modi e le occasioni per venir meno a questa promessa sono infiniti e si traducono in un forte ostacolo alla ricerca del delicato e faticoso equilibrio nel rapporto tra amministrazione e fisco.

Una situazione spesso evocata a titolo esemplificativo è quella che vede il contribuente, dietro richiesta dell'amministrazione, non produrre la documentazione posseduta o non riferire dati e notizie durante l'istruttoria.

La reazione dell'ordinamento a questa mancanza non è di poco conto, tanto che la dottrina ne ha rilevato il connotato sanzionatorio[42].

---

[40] Collaborazione e buona fede sarebbero il risultato di un unico principio sintetizzato nell'art. 10, comma 1, l. 212/2000. Si vedano F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, *Vol. 1, Parte prima*, Milano, 2011, 168 ss.; G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2007, 102 ss.; A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2010, 7 ss.; G. MARONGIU - A. MARCHESELLI, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2011, 73 ss.; G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2011, 61 ss. Da ultimo, M. TRIVELLIN, *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Milano, 2009, 315 ss., analizza il ruolo della buona fede del contribuente nella fase dell'istruttoria e dell'accertamento, ritenuta dall'autore la più significativa del rapporto tra amministrazione e soggetto passivo.

Vedi Cass., Sez. V, 18 gennaio 2012, n. 636; Cass., Sez. V, 10 febbraio 2010, n. 2937; Cass., Sez. V, 18 settembre 2009, n. 20085; Cass., Sez. V, 25 febbraio 2008, n. 4755; Cass., Sez. V, 10 settembre 2001, n. 11545 e, tra le ultime, Cass., Sez. trib., 10 dicembre 2002, n. 17576, in *Giur. it.*, 2003, 2194 ss., con nota di A. TURCHI, *In tema di tutela dell'affidamento riposto dal contribuente nelle indicazioni provenienti dall'amministrazione finanziaria.*

[41] Correlativo al principio di buona fede è il principio di proporzionalità, di matrice comunitaria e internazionale, che implica che il Pubblico Potere, tra due strumenti ugualmente idonei a raggiungere il risultato, scelga quello meno lesivo degli interessi potenzialmente pregiudicati. Si confronti A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari, cit.,* 16-19; G. MARONGIU – A. MARCHESELLI, *op. cit.,* 75 ss.

[42] R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Roma, 2001, 447; A. RENDA, *Contraddittorio a seguito di verifica e possibili limitazioni alle preclusioni probatorie*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, 1, 95 ss.

Innovazione e Diritto

L'attenzione *in primis* va al divieto strettamente correlato di utilizzare a proprio favore in sede amministrativa e contenziosa documenti non esibiti e dati non addotti nel corso del controllo, altrimenti qualificato come «preclusione probatoria»[43]. Seguono, l'esposizione all'accertamento con metodo induttivo[44] nonché l'irrogazione di specifiche sanzioni amministrative[45].

In questo breve contributo si cercherà di evidenziare le criticità legate alla prima forma di reazione apprestata dal nostro ordinamento.

Le ragioni sottese al comportamento omissivo, ostruzionistico del contribuente, che non produce documenti o non fornisce dati, potrebbero essere molteplici e andare dal semplice intento dilatorio tendente a rallentare le operazioni di controllo (con offesa all'economia procedimentale) alla volontà di nascondere determinati atti o fatti fino ad arrivare alla vera e propria contraffazione dei rapporti giuridici.

Qualunque sia il fine perseguito, l'effetto nei verificatori, o nel soggetto che lo subisce, non può che essere di sfiducia o di allerta. Quando le situazioni sono oscure o non lineari o non si capisce il perché di determinate mosse è plausibile che le stesse vengano accolte con diffidenza[46].

Lo stesso senso di sfiducia potrebbe influenzare in un secondo tempo il collegio giudicante, legittimato a trarre argomenti di prova dal comportamento del contribuente[47] nonché portare a una pronuncia di compensazione delle spese.

Come sopra si rilevava, il nostro legislatore si è dimostrato sensibile alla portata negativa di tali atteggiamenti e li ha disincentivati ricorrendo a differenti rimedi. Ma la ragione non va ricercata nel solo fatto di punire il contribuente che viene meno al dovere di comportarsi secondo buona fede e ottenere un effetto di deterrenza. L'ordinamento sembra infatti diffidare della genuinità di documenti non prodotti a seguito di richiesta in sede di controllo ma esibiti durante le successive fasi. L'esibizione tardiva potrebbe essere infatti per il

[43] Art. 32, commi 4 e 5, d.p.r. 29 settembre 1973 n. 600; art. 52, comma 5, d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 633.

[44] Art. 39, comma 2, d.p.r. 29 settembre 1973 n. 600; art. 55, d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 633.

[45] Art. 11, comma 1, d. lgs. 18 dicembre 1997 n. 471.

[46] La sfiducia è il corollario naturale ad un atteggiamento poco chiaro. Un parallelismo efficace può essere quello con il commerciante che nasconda i beni durante trattative. L'acquirente potrebbe vedere nella non produzione dei beni il tentativo di nasconderne o celarne difetti.

[47] Il riferimento è all'art. 116 c.p.c., comma 2: «Il giudice può desumere argomenti di prova dalle risposte che le parti gli danno a norma dell'articolo seguente, dal loro rifiuto ingiustificato a consentire le ispezioni che egli ha ordinate e, in generale, dal contegno delle parti stesse nel processo».

Innovazione e Diritto

legislatore sintomo di contraffazione e ricostruzione dei documenti in base alle esigenze di difesa nate a seguito dell'istruttoria[48].

A ben pensarci, dal punto di vista del contribuente, al di là dell'intento dilatorio, sembrerebbe difficile ipotizzare una convenienza a far emergere un documento in giudizio anziché nella fase di costruzione del recupero che non sia quella di adattare i documenti al fine di superare i rilievi dei funzionari dell'Agenzia delle entrate. Del resto, o un documento è scomodo e lo è sin dall'inizio (e quindi è di nuovo umanamente intuibile che venga messo a tacere definitivamente tramite perdita fortuita), o è utile sin dall'inizio. Tale ragionamento potrebbe addirittura portare a dubitare della ragione del precetto: se non vi fossero ragioni logiche per comportarsi in un determinato modo (non collaborare) considerato non corretto, sarebbe inutile anche la previsione di contrasto all'atteggiamento (la preclusione).

Tuttavia, occorre considerare che esistono zone grigie nelle quali invece il precetto spiega la propria valenza.

Il discorso potrebbe investire l'intera linea di azione (o non azione) del contribuente durante la fase istruttoria e abbracciare il «se» e il «come» sia più conveniente agire o reagire alle mosse del "controllore". L'attenzione va qui circoscritta a quei documenti che prodotti in sede di istruttoria potrebbero rivelarsi dannosi per il contribuente. Si pensi a quei documenti cosiddetti «deboli», la cui portata difensiva potrebbe venire vanificata da ulteriori iniziative suggerite dalla loro esibizione nel corso dell'istruttoria e a quei documenti così definiti «ambivalenti», che avrebbero la forza di neutralizzare una possibile contestazione immediata dell'ufficio ma si presenterebbero compromettenti su altri versanti, cioè sarebbero per certi versi a favore del contribuente e per altri a favore del fisco[49].

Da qui la necessità di sterilizzare la produzione tardiva di documenti scomodi, contraffatti o, nell'ipotesi peggiore, creati *ex post* e di tutelare la veridicità del rapporto tributario anche a costo di limitare la sfera di difesa processuale del contribuente.

Proprio sotto questo aspetto il sistema delle preclusioni potrebbe presentare profili di dubbia ragionevolezza. La questione finora non è giunta ad una decisione nel merito della Corte Costituzionale in quanto forse non prospettata nell'inquadramento corretto. La Corte,

[48] G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario,* Padova, 2005, 335. Contra, S. MULEO, *Art. 52*, in *Commentario breve alle leggi tributarie*, a cura di G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU, F. MOSCHETTI, Tomo IV, Padova, 2011, 489, secondo cui la disposizione non ha lo scopo di assicurare la genuinità della prova contro il rischio di contraffazioni successive perché questa potrebbe comunque essere accertata altrimenti.

[49] L'efficace catalogazione va attribuita a LUPI, *op. cit.,* 447-448.

Innovazione e Diritto

infatti, investita della questione sull'asserita lesione dell'art. 53, comma 1, Cost. (principio di capacità contributiva), ne ha dichiarato la manifesta infondatezza, ritenendo che tale disposizione operi per le disposizioni tributarie sostanziali e non processuali, per le quali il riferimento andrebbe all'art. 24 Cost.[50].

In ogni caso, vale la pena di ricordare, come ammonito recentemente dalla Corte di cassazione[51], che le preclusioni sono un'eccezione ad una regola generale, la cui portata deve essere circoscritta all'avverarsi di determinate e tassative condizioni.

2. *Quadro normativo*

Il sistema delle preclusioni riferite alla mancata produzione di documenti (*id est* atti, documenti, libri e registri) e all'adduzione di notizie e dati trova rispondenza principalmente in alcune disposizioni del d.p.r. sull'istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto e del d.p.r. sull'accertamento delle imposte sui redditi, così come modificato dall'art. 25, comma 1, legge 18 febbraio 1999, n. 28[52].

---

[50] Corte Cost., ord., 23 maggio 2007, n. 181: «tale prospettazione della questione è frutto di una evidente confusione tra il profilo sostanziale e quello processuale della tutela del contribuente, perché, mentre il principio di capacità contributiva (art. 53, primo comma, Cost.) ha natura sostanziale, in quanto attiene al presupposto del tributo (ordinanza n. 402 del 2005; sentenza n. 172 del 1986), le preclusioni relative all'allegazione in giudizio di documenti o dati hanno invece natura processuale, in quanto attengono alla tutela giurisdizionale dei diritti (art. 24 Cost.); […] la preclusione prevista dalla norma censurata, risolvendosi in un divieto di allegazione in giudizio dei dati e dei documenti non forniti dal contribuente in risposta all'invito dell'amministrazione finanziaria, opera sul piano esclusivamente processuale ed è perciò inidonea a menomare il principio di capacità contributiva».

Rimarrebbe, pertanto, aperta la possibilità di proporre questione costituzionale ai sensi degli art. 24 e 113 Cost., su cui finora non si registrano pronunce.

[51] Cass., Sez. trib., 16 settembre 2011, n. 18921, ove si afferma che la disposizione dettata dal d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 52, comma 5, nel costituire «eccezione a regole generali» non può essere applicata oltre i casi e i tempi da essa considerati e, soprattutto, deve essere interpretata in coerenza ed alla luce dei principi affermati dagli artt. 24 e 53 della Costituzione. In particolare, la Corte evidenzia che, affinché operi, in sede di accertamento e nel processo, il divieto di produrre documenti non esibiti nel corso dell'istruttoria devono verificarsi le seguenti condizioni:

- presenza di una specifica richiesta o ricerca da parte dell'Amministrazione e del corrispondente rifiuto o occultamento da parte del contribuente;
- intenzionalità del comportamento del contribuente che voglia sottrarsi alla prova;
- sussistenza di validi elementi per dubitare della genuinità dei documenti fatti emergere nel corso del giudizio.

[52] Le stesse disposizioni si applicano ai controlli eseguiti ai fini dell'imposta di registro sulla base del richiamo effettuato dall'art. 53 bis del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131.

Innovazione e Diritto

In particolare nel d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 la norma è inserita all'interno del comma 4 (con relativa eccezione al comma 5)[53], dell'art. 32 rubricato «Poteri dell'ufficio», mentre nel d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 633 il precetto trova capienza al comma 5 dell'art. 52 denominato «Accessi, ispezioni e verifiche»[54].

In forza di rinvii forse non propriamente lineari, la norma dettata in materia di iva viene applicata sulla base del disposto dell'art. 33, comma 1, del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 anche agli accessi, ispezioni e verifiche eseguiti ai fini delle imposte sui redditi[55]. Specularmente l'articolo 51, comma 4, del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, che disciplina l'attribuzione dei poteri degli uffici dell'imposta sul valore aggiunto, ordina l'applicazione delle disposizioni dei commi 4 e 5 dell'art. 32 del decreto sull'accertamento ai casi di inottemperanza agli inviti in ambito iva.

In sintesi, dai rimandi incrociati discende che la disposizione dettata in materia di imposta sul valore aggiunto trova applicazione anche in materia di imposte dirette per i controlli che potrebbero dirsi «sul campo» (accessi, ispezioni e verifiche) mentre per i controlli in ufficio o cosiddetti «a tavolino» la regola generale è quella dettata dal d.p.r. sull'accertamento delle imposte sui redditi.

Il tenore letterale delle due disposizioni evidenzia discrepanze di contenuto oggettivo e soggettivo.

Da un lato, l'art. 32 del d.p.r. 600/1973, al comma 4, include nella preclusione oltre ai «documenti» (atti, documenti, libri e registri) anche le notizie e i dati non forniti e onera l'ufficio di avvertire delle conseguenze il contribuente contestualmente alla richiesta. I verbi

---

[53] «Le notizie ed i dati non addotti e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa. Di ciò l'ufficio deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta (comma aggiunto dall'art. 25, comma 1, legge 18 febbraio 1999, n. 28).

Le cause di inutilizzabilità previste dal terzo comma non operano nei confronti del contribuente che depositi in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado in sede contenziosa le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri, dichiarando comunque contestualmente di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile (comma aggiunto dall'art. 25, comma 1, legge 18 febbraio 1999, n. 28)».

[54] «I libri, registri, scritture e documenti di cui è rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell' accertamento in sede amministrativa o contenziosa. Per rifiuto d' esibizione si intendono anche la dichiarazione di non possedere i libri, registri, documenti e scritture e la sottrazione di essi alla ispezione».

[55] Cass., Sez. trib., 19 aprile 2006, n. 9127; Cass., Sez. trib., 7 ottobre 2005, n. 19620. Un orientamento isolato della Cassazione, successivamente smentito, aveva ritenuto, invece, che il disposto dell'art. 52, comma 5, non potesse essere esteso in via analogica alle imposte sui redditi poiché dettato specificatamente per l'iva: Cass., Sez. trib., 8 agosto 2003, n. 11981.

Innovazione e Diritto

utilizzati per identificare la condotta del contribuente sono addurre ed esibire. La disposizione viene completata da una causa di esclusione relativa all'impossibilità per fatto non imputabile prevista al comma 5 dello stesso articolo. Dall'altro, l'art. 52, comma 5, del d.p.r. 633/1972 circoscrive oggettivamente la preclusione alla mancata esibizione di libri, registri, scritture e documenti, tralasciando l'inciso su «le notizie ed i dati non addotti», ma potenzia l'elemento soggettivo con la prospettazione del rifiuto di esibizione e specifica che allo stesso potrà ritenersi parificata la dichiarazione di non possesso dei documenti o la materiale sottrazione degli stessi all'ispezione.

In prima battuta sarebbe bene domandarsi se le differenze terminologiche e contenutistiche riscontrate siano frutto di una scelta consapevole o di un mancato coordinamento legislativo. In secondo luogo, se le stesse possano essere superate da un'interpretazione analogica o si debba rimanere nei limiti di una interpretazione letterale.

La differenza letterale nella formulazione delle due disposizioni non si presta ad essere giustificata agevolmente come casuale[56] e, d'altro canto, non risulta immediatamente semplice una interpretazione che le armonizzi a un contenuto comune, anche se per certi aspetti la giurisprudenza ha tentato un loro riallinemento[57].

Nei paragrafi che seguono, organizzati in modo simmetrico, si cercherà di evidenziare comunanze e discordanze tra le preclusioni collegate ai *controlli sul campo* e quelle relative ai *controlli a tavolino*.

3. *Le preclusioni discendenti dalla mancata collaborazione in fase di accesso, verifica e ispezione*

La norma di riferimento, come prima anticipato, per le preclusioni discendenti dalla mancata collaborazione in fase di accesso, verifica e ispezione è il comma 5 dell'art. 52 del d.p.r. 633/1972.

---

[56] Le preclusioni discendenti dalla mancata risposta ad inviti e questionari sono da tenere ben distinte da quelle discendenti da mancata risposta alle richieste conoscitive e di controllo formulate in sede di accessi, ispezioni e verifiche, con la conseguenza che la copiosa giurisprudenza formatasi con riferimento a queste ultime non può ritenersi direttamente estensibile alle prime, dovendosene verificare a monte la compatibilità. Si legga G. VANZ, *Art. 32*, in *Commentario breve alle leggi tributarie*, a cura di G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU, F. MOSCHETTI, Tomo II, Padova, 2011, 183-184.

[57] Ne sono un esempio le pronunce che ritengono sufficiente ai fini del verificarsi dell'effetto preclusivo durante accessi, ispezioni e verifiche una condotta colposa (si veda nota 42).

Innovazione e Diritto

Interessanti spunti di riflessione sono suggeriti dalla connessione tra poteri investigativi e doveri di collaborazione del contribuente nonché dalla (mancata) armonizzazione della disciplina delle procedure *sul campo* e *a tavolino*.

Contenuto della disposizione. Come può agevolmente osservarsi l'art. 52 del d.p.r. 633/1972 prende in considerazione il rifiuto dell'esibizione di libri, registri scritture e documenti[58] ma non annovera la mancata adduzione di dati e notizie prevista invece dal corrispondente art. 32 del d.p.r. 600/1973, così come modificato dall'art. 25, comma 1, legge 18 febbraio 1999, n. 28. La restrizione sembra corrispondere, almeno a tutta prima, alla volontà di tralasciare gli effetti della mancata risposta a richieste di delucidazioni durante l'esperimento dei controlli presso la sede del contribuente o, in debiti casi, la dimora. Il significato della scelta legislativa non sembra di pronta intuizione.

Per tentare un allineamento delle posizioni si potrebbe far riferimento alla facoltà per l'amministrazione di richiedere informazioni nel corso dell'accesso desumibile dal comma 6 dell'art. 52[59]. Tuttavia, assodato il potere di chiedere dati e notizie nel corso degli accessi, nel quale la dottrina ravviserebbe anche un mezzo di economia procedimentale in grado di anticipare il risultato atteso da un'eventuale convocazione del contribuente in ufficio a fine accesso[60], mancherebbe una disposizione specifica che prevedesse le conseguenze in caso di inerzia del contribuente posta la non applicabilità diretta del disposto dell'art. 32 riferito alle operazioni di controllo in ufficio. Affinché si possa parlare di preclusione non è difatti sufficiente l'esistenza di una facoltà, ma è necessario che all'esercizio della facoltà la legge individui un obbligo di fare corrispondente a carico del soggetto che la subisce e che tale obbligo non venga osservato.

Una soluzione adeguata potrebbe rinvenirsi nel formalizzare la richiesta di dati e notizie all'interno di accessi, ispezioni e verifiche ai sensi dell'art. 32. Va da sé che la richiesta

[58] Tale disposizione vale anche nel caso in cui i sopra citati documenti e scritture siano tenuti in forma elettronica così come specificato nella circolare dell'Agenzia delle entrate, 19 ottobre 2005, n. 45/E.

[59] «Di ogni accesso deve essere redatto processo verbale da cui risultino le ispezioni e le rilevazioni eseguite, le richieste fatte al contribuente o a chi lo rappresenta e le risposte ricevute».

[60] A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria,* Milano, 2002, 198 ss. Proprio le considerazioni dell'autore in merito alla informalità della richiesta espressa in sede di accesso, alla quale non si accompagnerebbe un invito attraverso cui il contribuente possa apprendere il motivo della richiesta e con il quale gli venga concesso un congruo termine per adempiere, fanno propendere per l'impossibilità di configurare su queste situazioni l'applicabilità del sistema delle preclusioni.

Innovazione e Diritto

dovrebbe essere assistita dalle cautele e garanzie previste dalla disposizione stessa, di cui dopo si tratterà.

Per ora, basti dire, che nel silenzio dell'art. 52, in caso di accesso, nessuna limitazione potrebbe porsi all'adduzione di dati e osservazioni in sedi successive, prima fra tutte quella individuata dall'art. 12, comma 7 dello Statuto del contribuente[61], con l'unica eccezione costituita dall'adesione integrale del contribuente al verbale ex art. 5 bis del d. lgs. 19 giugno 1997 n. 218.

Ratio della disposizione. La possibilità di investigazione e di ricerca dei materiale durante le operazioni di verifica in capo ai soggetti verificatori, ancorché sottoposta a particolari condizioni ed autorizzazioni, è insita nei poteri di controllo[62]. Nelle more dei controlli *sul campo* l'amministrazione esercita, infatti, un'attività amministrativa di tipo autoritativo in base alla quale è autorizzata ad ampi poteri ispettivi nella ricerca dei documenti utili alla ricostruzione di fatti fiscalmente rilevanti[63].

Ci si potrebbe, pertanto, interrogare sull'utilità di un precetto che punisce la mancata esibizione di documenti, posto che gli stessi sono potenzialmente assumibili dalla viva mano dei verificatori.

La *ratio,* ancora una volta, va individuata nel rapporto di collaborazione tra contribuente e fisco, figlio del principio di buona fede, che mira a promuovere risparmi in termini di efficienza nell'esecuzione delle operazioni e di invasività della sfera del contribuente. La produzione ad opera del contribuente è conveniente sotto entrambi i profili: sotto il primo perché evita ricerche lunghe e a volte defatiganti all'interno della sede; sotto il secondo perché la prontezza del contribuente nell'offrire il documento lo esonera dal subire investigazioni invasive che potrebbero intaccare la sua sfera privata[64].

Ciò non toglie che anche nell'imminenza del rifiuto, il fisco sia libero di agire e sorpassare il veto del contribuente. A questa considerazione assodata potrebbe aggiungersene una più ardita dal lato opposto: quanto sia libero il fisco di non agire? Si immagini una situazione

[61] «Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza».

[62] Per una disamina puntuale si confronti A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari*, *cit.*, 97 ss.

[63] A. VIOTTO, *op. cit.*, 185 ss.

[64] Si pensi all'apertura di un cassetto che contenga documenti misti ad effetti personali.

Innovazione e Diritto

nella quale il contribuente si rifiuti di produrre un documento richiesto e l'amministrazione non proceda ad ispezionare il luogo. Che accadrebbe se in giudizio il contribuente provasse che i documenti avrebbero potuto essere reperiti con facilità in tale sede? A modesto avviso di chi scrive, la discrezionalità degli agenti investigatori non può essere messa in discussione e non può costituire causa giustificatrice per un precedente inadempimento del contribuente. Ragionare in altri termini provocherebbe il paradosso di poter addossare la responsabilità delle preclusioni ad un comportamento non troppo attivo dell'amministrazione.

In seconda battuta, occorre interrogarsi sul fatto che possa considerarsi superflua l'applicazione del disposto dell'art. 52 del d.p.r. 633/1972 nelle situazioni in cui il controllo sul campo origini da un'istruttoria nata con trasmissione di invito o questionario ai sensi dell'art. 32, d.p.r. 600/1973. Il riferimento è ai casi nei quali l'accesso venga predisposto per corroborare un'istruttoria condotta in ufficio. Ci si chiede, in altre parole, se le norme dettate in materia di invito e questionario, e le preclusioni ivi disciplinate, siano da sole sufficienti a inquadrare la fattispecie o vadano integrate anche con quelle qui in esame.

In realtà, l'interrogativo riporta alla luce la questione, di primaria importanza, legata alla legittimazione ad eseguire i controlli sul campo. In che condizioni, infatti, l'amministrazione può dirsi titolata ad effettuarli? La domanda è ben posta se si pensa all'effetto potenzialmente invasivo. In un'ipotetica scala che rilevi il «disturbo» al contribuente, i controlli sul campo si pongono senza dubbio al di sopra di quelli effettuati in ufficio[65]. In ossequio al principio di proporzionalità, ci si potrebbe chiedere quando il fisco sia legittimato ad effettuare accessi, ispezioni e verifiche piuttosto che procedere ad un controllo in ufficio. La risposta non viene dalle norme in materia di accessi sopra richiamate ma dall'art. 12 dello Statuto del contribuente che subordina l'esperimento degli stessi «all'esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo». Ora, mentre è più semplice tradurre in realtà il significato della prescrizione nei casi di concreta verificazione dello stato degli impianti e/o del rilievo di alcuni elementi strettamente legati alla sede (es. controllo sui dati dichiarati in sede di studio di settore), diventa più arduo giustificare un accesso per il reperimento dei registri contabili data la possibilità di raggiungere lo stesso risultato tramite invito ai sensi dell'art. 32 d.p.r. 600/1973. Una possibile obiezione potrebbe costruirsi sulla contingente necessità di superare la procedura dell'invito (che prevede l'assegnazione al

[65] A. VIOTTO, *op. cit.*, 184-185.

Innovazione e Diritto

contribuente del termine ad adempiere) per esigenze di tempestività o per timore che i documenti potrebbero essere sottratti o contraffatti dal contribuente *avvisato* dall'invito stesso. Tolte queste e analoghe eventualità il problema di giustificare l'accesso non è di poco conto. Non a caso il controllo sul campo viene di prassi, come prima si annunciava, predisposto in aggiunta a necessità riscontrate nel corso dell'istruttoria. Lo schema tipico è il seguente: l'ufficio predispone l'invio di questionario o invito. Dalla documentazione e dalle osservazioni prodotte non viene raggiunta la soglia di certezza sufficiente a fondare un legittimo recupero. Nasce, quindi, l'esigenza di raccogliere elementi ulteriori e si predispone la lettera di incarico per l'accesso.

In situazioni di questo tipo è corretto chiedersi se l'art. 52 d.p.r. 633/1972 aggiunga qualcosa alla disposizione dell'art. 32 d.p.r. 600/1973 o costituisca un inutile doppione.

La prima considerazione che si impone è che, al di là delle considerazioni sopra svolte sul principio di proporzionalità, non esiste nel nostro ordinamento un principio generale che subordini la disposizione dell'accesso all'infruttuoso o incompleto risultato raggiunto con l'invito, ad eccezione di un particolare caso di accesso legato alle indagini finanziarie [66].

Pertanto, il problema non può essere risolto in modo semplicistico con la neutralizzazione della disposizione dell'art. 52, d.p.r. 633/1972, per i casi di accesso eseguito a seguito di invito ad opera del disposto dell'asserito prevalente art. 32, d.p.r. 600/1973. Non solo. Le due disposizioni – come nel paragrafo precedente si è avuto modo di accennare - hanno un contenuto letterale difforme al quale seguono inesorabilmente effetti differenti.

Elemento oggettivo e caratteristiche della richiesta. La disposizione dell'art. 52 del d.p.r. 633/1972 richiede che vi sia stato un *rifiuto* di esibizione (non contemplato nell'art. 32 del d.p.r. 600/1973) da parte del contribuente o una dichiarazione di non possedere tali supporti o una sottrazione degli stessi all'ispezione.

Sembrerebbe naturale attendersi che rifiuto e dichiarazione presuppongano a monte una preventiva richiesta. In questo senso, si sono espresse dottrina e giurisprudenza[67] rifacendosi

[66] Si tratta sostanzialmente dell'evenienza per l'amministrazione finanziaria di recarsi presso banche e amministrazione postale per verificare dei dati ricevuti o provvedere ad apprendere dati richiesti e non ricevuti (artt. 51, comma 5, e 52, comma 11, del d.p.r. 633/1972).

[67] Considerazione condivisibile sia per le preclusioni discendenti dalle richieste effettuate a seguito di inviti e questionari che per quelle effettuate durante accessi, ispezioni e verifiche. Confronta F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, *cit*., 371; ID., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009, 164; ID., *La prova nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin*., 2000, I, 81; F. ALBERTINI, *Produzione dei documenti e integrazione dei motivi*, in *Codice commentato del*

Innovazione e Diritto

al principio di buona fede di cui si discuteva prima. Se da un lato al contribuente è richiesto di comportarsi diligentemente e di collaborare correttamente con l'amministrazione finanziaria, lo stesso non può essere onerato di indovinarne le richieste. Pertanto, è lecito attendersi che a monte di un rifiuto ci sia sempre una espressa richiesta.

Un altro punto rilevante concerne l'oggetto della richiesta. Quali documenti possono formare oggetto di richiesta? Ci si sentirebbe di escludere *in primis* quelli già a mani dell'amministrazione, in osservanza del disposto dell'art. 6, comma 4, dello Statuto del contribuente che vieta, in ogni caso, di richiedere documenti ed informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente[68]. Il divieto di chiedere si accompagna, pertanto, all'onere di recuperare tali documenti e all'obbligo di tenerne conto nella ricostruzione dei fatti fiscalmente rilevanti.

La richiesta potrebbe coinvolgere tutti i documenti utili alla ricostruzione del fatto imponibile, anche quelli la cui conservazione non è obbligatoria per legge o quelli riferiti ad anni per i quali i termini di accertamento siano scaduti o quelli ancora riferiti ad anni coperti da condono?

L'interrogativo va affrontato sotto un duplice aspetto. Occorre dapprima chiedersi se sia possibile formulare per l'amministrazione una richiesta avente ad oggetto i materiali indicati e, in seconda battuta, se alla mancata produzione dei materiali possa corrispondere qualche conseguenza per il contribuente.

Sulla possibilità per l'amministrazione di chiedere non sembrano esserci controindicazioni. Anzi, non va sottaciuto che le richieste dell'amministrazione nella pratica

---

processo tributario, a cura di F. TESAURO, Milano, 2011, 370-371; MARCHESELLI, *Accertamenti tributari, cit.*, 54; G. VANZ, *op. cit.*, 184.

In giurisprudenza il pensiero è ben sintetizzato da Cass., Sez. trib., *28* ottobre 2009, n. 22765, in *Corr. Trib.*, 2010, 1, 53 ss., con nota di A. MARCHESELLI, *Il principio di buona fede e le preclusioni per i documenti sottratti alla verifica*, ove la Suprema Corte ha sancito che «il divieto di utilizzo in sede giudiziaria di documenti non esibiti in sede amministrativa (D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52) costituisce un limite all'esercizio dei diritti di difesa e dunque si giustifica solo in quanto costituiscano il rifiuto di una documentazione specificamente richiesta dagli agenti accertatori». Nello stesso senso, Cass., Sez. trib., 14 ottobre 2009, n. 21768 e da ultimo, Cass., Sez. V, 17 giugno 2011, n. 13289.

[68] M. BRUZZONE, *Non grava sul contribuente l'onere di produrre documenti già in possesso del Fisco,* in *Corr. Trib.*, 2001, 1385 ss.

Sul punto, Cass., Sez. V, 17 giugno 2011, n. 13289.

Innovazione e Diritto

possono dimostrarsi un ottimo promemoria nonché suggerimento sulle difese da apprestare per il contribuente e per l'assistente tecnico che lo segue nelle operazioni di verifica[69].

Alla seconda illazione non sembra, invece, possibile dare risposta affermativa[70]. Se la tenuta dei documenti richiesti non è obbligatoria per legge o esorbita dallo spazio temporale richiesto dalla legge non può essere ragionevole addossare al contribuente alcuna conseguenza. Pertanto, la semplice considerazione logica per cui non è possibile sanzionare o far discendere conseguenze negative qualora a monte non sussista un precetto sembra dirimere la questione.

Riassumendo: se da un lato non può essere collegata legittimamente alcuna preclusione ad una richiesta in tal senso[71], dall'altro non va sottaciuto che tale richiesta potrebbe rivelarsi decisiva anche alla difesa del contribuente.

Altre riflessioni afferiscono poi al *come* deve essere formulata la richiesta. Ci si chiede se la stessa debba raggiungere un preciso grado di dettaglio o possa essere formulata in via generica.

Come spesso accade è possibile immaginare una forbice nella quale tra le due situazioni estreme esiste un'infinità di gradazioni. Il problema è la ricerca del punto di equilibrio. La giurisprudenza non ha fornito una chiave di lettura precisa limitandosi ad affermare che la richiesta debba presentarsi come «sufficientemente specifica»[72].

La mancanza di regole rigide suggerisce che la soluzione più appropriata sia quella di utilizzare una certa dose di buonsenso, tenendo in debito conto le caratteristiche del caso concreto. Se la formula onnicomprensiva «tutta la documentazione utile per l'accertamento»

[69] A volte è proprio l'amministrazione che con le sue richieste indica la strada da seguire al contribuente per una pronta difesa. E questa opportunità è decisiva proprio nel caso in cui non operano altri avvertimenti (quali ad esempio le preclusioni) per cui il contribuente potrebbe mostrarsi meno attento nella ricerca del materiale da produrre o sottovalutare la produzione di determinati documenti.

[70] Cass., Sez. trib., 16 aprile 2006, n. 9127, ove sembrerebbe possibile collegare preclusioni alla richiesta dei documenti la cui tenuta non fosse obbligatoria per legge: «Ed è ovvio come simile procedura di "richiesta" o "ricerca" da parte dell'Amministrazione e di rifiuto (o occultamento) da parte del contribuente sia in concreto concepibile quasi esclusivamente in riferimento ai documenti di cui è obbligatoria la tenuta». A questa conclusione si opporrebbe l'inciso di Cass., Sez. trib., 29 dicembre 2009, n. 27556, di non semplice interpretazione: «perché la dichiarazione, resa dal contribuente nel corso di un accesso, di non possedere libri, registri, scritture e documenti (compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sia obbligatoria) richiestigli in esibizione determini la preclusione a che gli stessi possano essere presi in considerazione a suo favore ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa».

[71] Cass., Sez. un., 25 febbraio 2000, n. 45.

[72] Cass., Sez. trib., 28 ottobre 2009, n. 22765.

Innovazione e Diritto

che da un lato semplificherebbe il lavoro del fisco non può trovare accoglimento[73], o meglio non può valere contro il contribuente ai fini dell'avveramento della preclusione, d'altro canto non può tacersi che per l'amministrazione potrebbe essere molto difficoltoso stabilire, specie a inizio controllo, gli identificativi dei documenti da richiedere.

Ci sono poi evenienze nelle quali la ricerca del punto di equilibrio è oggettivamente agevole. Ad esempio la richiesta di cui sopra, se declinata nell'accezione, ancorché generica, «tutti i libri e le scritture utili ai fini dell'accertamento», potrebbe essere letta come «esibire quantomeno tutti i libri e le scritture la cui tenuta è prescritta per legge».

Ma lo stesso discorso non può essere tradotto per atti e documenti. La dottrina si è prodigata nel tentativo di esemplificazioni che vanno dall'identificazione con margini di genericità adeguati «tutte le fatture emesse nel mese di…»[74] o con riferimento all'emittente «ordine di acquisto proveniente dalla ditta Rossi» o ancora con riferimento alla sua funzione, ad es. «contratto con cui è stata pattuita la X operazione»[75].

Al di là degli accorgimenti per districare in minima parte il bandolo della matassa, vi è un sentimento comune che riconosce che il grado di analiticità della richiesta non possa che essere risolto alla luce del principio di ragionevolezza[76].

In conclusione, il rifiuto può ritenersi formato solo in presenza di una specifica richiesta e solo in tale circostanza può generare gli effetti preclusivi.

Elemento soggettivo. Come sopra rilevato l'elemento oggettivo della condotta è unico e si sostanzia nel rifiuto di esibire o nella dichiarazione di non possedere, o meglio nella falsità della stessa, o nella sottrazione materiale dei documenti.

Il primo elemento da evidenziare è che il termine rifiuto presuppone un comportamento consapevole e volontario da parte del soggetto che evidenzi un'intenzione di non voler produrre i documenti che sa di avere[77]. Per questo la dottrina ha escluso le ipotesi di mera colpa, riconducendo l'elemento soggettivo alla necessaria forma del dolo[78].

---

[73] R. LUPI, *op. cit.*, 449.

[74] A. MARCHESELLI, *Il principio di buona fede, cit.,*53 ss.

[75] R. LUPI, *op. cit.*, 448.

[76] Il principio di ragionevolezza a livello legislativo è un portato dell'art. 3 Cost., mentre a livello di attività amministrativa è corollario del principio di imparzialità.

[77] Si veda Cass., Sez. un., 25 febbraio 2000, n. 45, nonché Cass., Sez. trib., 30 dicembre 2009, n. 28049, la quale nell'analizzare la differente preclusione di cui all'art. 32, si è pronunciata di riflesso in merito: «Il riferimento al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 52, comma 5 (legge sull'IVA) non è pertinente, poiché tale norma - richiamata, in materia di tributi diretti, dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 33, - contempla il "rifiuto" di

Innovazione e Diritto

L'intenzionalità della condotta spiega la mancanza di cause giustificative in grado di garantire al contribuente una sorta di remissione in termini. Qui si coglie la differenza tracciata dalla disciplina riguardante i controlli *a tavolino*, nella quale invece le preclusioni discendono da comportamenti colposi e vi è una causa giustificatrice espressamente normata.

Anche la disposizione relativa alla dichiarazione di non possedere libri, registri, scritture e documenti va letta con le dovute cautele e alla luce delle considerazioni espresse sull'elemento soggettivo: solo le dichiarazioni consapevolmente non veritiere e dirette ad impedire l'ispezione documentale sono, infatti, punite attraverso le preclusioni probatorie nella fase dell'accesso. Come osservato in dottrina, non può considerarsi sufficiente l'indisponibilità del documento, anche se attribuibile a colpa, negligenza o imperizia (diversamente da quanto stabilito a proposito degli inviti) ma è necessario uno specifico comportamento del contribuente che si sottrae alla prova stessa e che lasci trasparire dubbi sulla bontà dei documenti che potrebbero emergere nelle sedi successive[79].

In altre parole, non sarebbe sufficiente la mera dichiarazione di non possedere ma verrebbe richiesto un comportamento cosciente e volontario che, in quanto mendace, equivarrebbe ad un sostanziale rifiuto[80]: anziché rifiutarmi di esibire i libri, mento sul loro

---

esibire (cui sono parificate la dichiarazione di non possedere o la sottrazione all'ispezione) libri, registri, scritture e documenti nel corso di accessi, ispezioni e verifiche; sicché essa è giustamente ritenuta applicabile, quanto alle conseguenze del rifiuto, soltanto in presenza di una specifica richiesta o ricerca da parte dell'amministrazione, nel corso delle suddette operazioni, e di un rifiuto o di un occultamento intenzionali da parte del contribuente, non essendo sufficiente il fatto puro e semplice della mancata esibizione (Cass. n. 9127/2006)».

[78] L. GIARRETTA, *Le preclusioni derivanti dal "rifiuto" di esibire libri, registri e documenti. Una lettura del dato normativo "costituzionalmente orientata",* in *Riv. dir. trib.*, 2006, II, 654; L. TOSI, *Riflessi amministrativi e penali del "rifiuto di esibizione" di cui all'art. 52 del d.p.r. 633/1972*, in *Riv. dir. trib*, 1991, II, 479.

[79] La soluzione di privilegiare l'elemento psicologico, ai fini dell'applicazione della disposizione in esame sarebbe in linea anche con il disposto dall'art. 9, comma 2, del d. lgs. n. 471 del 1997, la cui formulazione ricalca il testo dell'art. 52 citato e richiede l'elemento soggettivo del dolo.

[80] Cass., Sez. trib., ord., 29 dicembre 2009, n. 27556, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2010, 5, 1040 ss., con nota di F. MENTI, *L'omessa esibizione di documenti in sede di accesso e l'inutilizzabilità a favore del contribuente,* ove si legge che «perché la dichiarazione, resa dal contribuente nel corso di un accesso, di non possedere libri, registri, scritture e documenti (compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sia obbligatoria) richiestigli in esibizione determini la preclusione a che gli stessi possano essere presi in considerazione a suo favore ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa, occorre: la sua non veridicità o, più in generale, il suo concretarsi - in quanto diretta ad impedire l'ispezione del documento - in un sostanziale rifiuto di esibizione, accertabile con qualunque mezzo di prova e anche attraverso presunzioni; la coscienza e la volontà della dichiarazione stessa; il dolo, costituito dalla volontà del contribuente di impedire che, nel corso dell'accesso, possa essere effettuata l'ispezione del documento; pertanto, non integrano i presupposti applicativi della preclusione le dichiarazioni - il cui contenuto corrisponda al vero - dell'indisponibilità del documento, sia se questa sia ascrivibile a caso fortuito o forza maggiore, sia se imputabile, a colpa, quale ad esempio la negligenza

Innovazione e Diritto

possesso. La dichiarazione non veritiera racchiude, come sottolineato dalle Sezioni Unite della Cassazione, per presunzione, un rifiuto di esibizione e, poiché all'unicità dell'elemento oggettivo deve corrispondere quella dell'elemento soggettivo, anche nel caso della dichiarazione non può essere sufficiente la colpa [81].

Le stesse considerazioni possono essere svolte sull'occultamento dei documenti, che deve essere intenzionale.

4. *Le preclusioni discendenti dalla mancata collaborazione in fase di controllo in ufficio*

Le disposizioni che regolano le preclusioni discendenti dalla mancata collaborazione durante il controllo *a tavolino* sono il frutto di due principali interventi. Il primo, più datato, ad opera dalla legge 19 febbraio 1999, n. 28, che ha integrato l'art. 32 del d.p.r. 600/1973 (influendo di riflesso anche sull'art. 51 del d.p.r. 633/1972) estendendo l'applicabilità delle preclusioni anche alla mancata adduzione di «notizie» e ai «dati» in risposta alle richieste istruttorie avanzate dall'ufficio tramite trasmissione di questionari e inviti.

In secondo luogo, lo stesso potere dell'amministrazione finanziaria di inviare ai contribuenti richieste informative è stato potenziato in seguito con il decreto legge 4 luglio 2006 n. 223, altrimenti detto Visco - Bersani, che ha introdotto la possibilità di allargare la

---

e imperizia nella custodia e conservazione (Cass., Sez. un., n. 45 del 2000 e Cass. nn. 9127 del 2006 e 13511 del 2008)».

Si noti, inoltre, che la Corte di cassazione arriva a tali conclusioni non invocando il dovere di collaborazione dell'amministrazione discendente dall'art. 10 dello Statuto del Contribuente né ragionando in termini di convenienza di conoscere atti prima preclusi. Sotto questo ultimo aspetto, non rileverebbe la potenzialità in termini di conoscenza degli atti, ossia quanto il giudice potrebbe assumere dagli stessi, ma l'ammissione si baserebbe esclusivamente sugli elementi sopra individuati (dichiarazione veritiera e cause non imputabili).

[81] Cass., Sez. un., 25 febbraio 2000, n. 45. Contrarie Cass., Sez. trib., 16 ottobre 2009, n. 21968, ove si legge che: «La giurisprudenza di questa Corte ammette che il divieto di utilizzare documenti scatti «non solo nell'ipotesi di rifiuto (per definizione «doloso») dell'esibizione, ma anche nei casi in cui il contribuente dichiari, contrariamente al vero, di non possedere o sottragga all'ispezione i documenti in suo possesso, ancorché non al deliberato scopo di impedirne la verifica, ma per errore non scusabile, di diritto o di fatto (dimenticanza, disattenzione, carenze amministrative ecc.) e, quindi, per colpa» (Cass. 26 marzo 2009, n. 7269)»; dello stesso tenore la richiamata Cass., Sez. trib., 26 marzo 2009, n. 7269: «Il divieto poi di prendere in considerazione ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa i libri, scritture e documenti di cui si è rifiutata l'esibizione, previsto dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 52, comma 5 (applicabile D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ex art. 33, anche agli accertamenti delle imposte sui redditi) deve ritenersi operante non solo nell'ipotesi di rifiuto (per definizione «doloso») dell'esibizione, ma anche nei casi in cui il contribuente dichiari, contrariamente al vero, di non possedere o sottragga all'ispezione i documenti in suo possesso, ancorché non al deliberato scopo di impedirne la verifica, ma per errore non scusabile, di diritto o di fatto (dimenticanza, disattenzione, carenze amministrative, ecc.) e, quindi, per colpa (Cfr. anche Cass. Sentenze n. 7161 del 24/06/1995, n. 8033 del 1992)».

Innovazione e Diritto

richiesta di dati e notizie anche a terzi soggetti con i quali il contribuente intrattiene rapporti, è (o è stato) cliente o fornitore.

Come sopra si è avuto modo di accennare, il nostro ordinamento non prevede un nesso procedimentale tra attività *sul campo* e controlli *a tavolino*, né i secondi sono condizioni per procedere ai primi. Al di là delle considerazioni sull'invasività degli strumenti a disposizione dell'amministrazione e sul loro pressoché libero utilizzo[82], la diversità delle discipline non condizionata ad uno specifico ordine di applicazione, come abbiamo già avuto modo di sottolineare, potrebbe portare a difficoltà applicative di non poco rilievo.

Contenuto della disposizione. L'effetto preclusivo della disposizione dell'art. 32, commi 4 e 5, non copre solo i documenti non prodotti ma si estende anche ai dati e alle notizie non addotti. La prima obiezione risiederebbe nella difficoltà di tradurre nella realtà il disposto a causa della immaterialità di dati e notizie: poiché infatti trattasi di argomentazioni ed enunciati sembrerebbe arduo definire dati e notizie non addotti come inesistenti.

In secondo luogo, sottometterne la mancata adduzione alla fase dell'invito sembrerebbe richiedere un'anticipazione delle difese troppo gravosa per il contribuente[83].

Un altro elemento aggiunto rispetto alla disposizione dell'art. 52, comma 5, d.p.r. 633/1972, è la formulazione dell'avvertimento. Si richiede ai fini dell'operatività della preclusione che l'amministrazione informi preventivamente il contribuente - e cioè contestualmente alla richiesta - degli esiti collegati alla mancata produzione di documenti e adduzione di dati e notizie. Si ritiene, pertanto, che in difetto dello stesso la preclusione non possa operare[84].

Infine, a differenza dell'art. 52, d.p.r. 633/1972, in questa sede viene espressamente normata l'eccezione riguardante il contribuente che nell'atto introduttivo al giudizio di primo

[82] Il nesso di pregiudizialità tra richiesta e accesso è previsto invece, ex artt. 51, comma 5, e 52, comma 11, del d.p.r. 633/1972, nei confronti delle banche e dell'amministrazione postale (si veda nota 27).

[83] A. VIOTTO, *op. cit.*, 211 ss., evidenzia la preoccupazione che la norma possa essere utilizzata dall'amministrazione per determinare un'anticipazione del contraddittorio processuale con lesione delle facoltà difensionali del contribuente che si esprimono anche nella scelta dei tempi della difesa M. TRIVELLIN, *op. cit.*, 317, giunge alla stessa conclusione, focalizzando la questione sul riparto dell'onere probatorio. Risposte reticenti o non chiare del contribuente consentirebbero all'amministrazione di alleggerire il proprio impegno dimostrativo attraverso la mera valorizzazione nel processo della mancata collaborazione del contribuente. Sul punto si confronti, da ultimo, M. FANNI, *I poteri istruttori delle commissioni tributarie*, in *Codice commentato del processo tributario*, a cura di F. TESAURO, Milano, 2011, 109.

[84] G.M. CIPOLLA, *op. cit.*, 340.

Innovazione e Diritto

grado depositi in allegato i documenti e le notizie, dichiarando di non aver potuto adempiere per causa non imputabile[85].

Ratio della disposizione – richiami. Sulla *ratio* della disposizione basti richiamare quanto detto in precedenza a proposito delle preclusioni discendenti dalla mancata collaborazione in fase di accesso, verifica e ispezione.

Elemento oggettivo e caratteristiche della richiesta. La condotta oggetto della disposizione si estrinseca nella mera mancata esibizione o trasmissione di quanto richiesto dall'amministrazione.

La richiesta, per la quale valgono le considerazioni sopra espresse, si connota di elementi ulteriori in forza dell'applicazione del comma 1 dell'art. 32: l'indicazione del motivo, la notifica secondo le procedure di rito [86] e l'assegnazione di un congruo termine per la risposta[87].

Perché possa parlarsi di effetto preclusivo è necessario che «la richiesta sia sufficientemente determinata, concretamente suscettibile di adempimento, specificamente consentita e da attuarsi entro un termine adeguato»[88].

Dal lato del contribuente, invece, al fine di porsi al riparo dall'effetto preclusivo, quanto meno nell'ipotesi del questionario, sembrerebbe sufficiente operarne la restituzione, indipendentemente dall'esattezza o completezza delle risposte trasmesse con lo stesso[89].

Elemento soggettivo. Il dato testuale afferma l'irrilevanza dell'elemento soggettivo, per cui l'effetto preclusivo discenderebbe anche dalla mera colpa, a differenza di quanto stabilito dal comma 5 dell'art. 52 del d.p.r. 633/1972. Il maggior rigore della disposizione sarebbe mitigato dalla possibilità concessa al contribuente di dichiarare (e provare) che

[85] C'è chi ha letto nella possibilità prevista dal comma 5 una sorta di "remissione in termini" per il contribuente: M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela,* Torino, 2009, 225.

[86] La richiesta deve essere portata a conoscenza con mezzi idonei: G.M. CIPOLLA, *op. cit.*, 340.

[87] Il tema dell'assegnazione di spazi congrui alla difesa del contribuente nell'istruttoria è stato affrontato con sensibilità a livello comunitario. Ne è esempio emblematico la vicenda sottesa alla sentenza della Corte di Giustizia della Comunità Europea, 18 dicembre 2008, causa C-349/07, è (su cui *ultra* nota 62), nella quale l'accento è stato posto proprio sulla necessità che il termine affidato al contribuente per rispondere ad una richiesta dell'ufficio fosse ragionevole in relazione alla difficoltà nel reperire i dati e alla gravità delle contestazioni effettuate.

[88] Le caratteristiche vengono bene sintetizzate da G. VANZ, *op. cit.*, 184.

[89] In tal senso, Cass., Sez. trib., 12 gennaio 2012, n. 263.

Innovazione e Diritto

l'inadempimento derivi da cause non imputabili con relativa sottrazione all'effetto preclusivo[90].

5. *Le preclusioni e i terzi*

Profili critici presenta l'intervento (o il non intervento) dei terzi in relazione alle richieste dell'amministrazione[91]. L'argomento può essere esaminato sotto due angolazioni: l'utilizzabilità di documenti e dati prodotti da terzi; la possibilità del verificarsi dell'effetto preclusivo dovuto all'inerzia dei terzi.

Sul primo punto, poiché l'amministrazione finanziaria è autorizzata all'utilizzo di dati, informazioni e notizie comunque raccolte - purché inserite in un quadro indiziario e/o presuntivo determinato con precisione - non vi è alcun dubbio che la stessa nell'ambito dei poteri di controllo possa richiedere notizie a terzi, clienti o fornitori del contribuente, eseguire accessi presso gli stessi e, di conseguenza, emettere avvisi fondati sulle dichiarazioni e documenti rinvenuti[92].

Le informazioni ed i documenti recepiti da terzi giocherebbero, pertanto, un ruolo decisivo nel recupero della pretesa fiscale e, sulla base delle considerazioni svolte nei primi paragrafi ed in particolare quelle relative all'economia dei procedimenti, il comportamento attivo e collaborativo del terzo "gioverebbe" al fisco allo stesso modo dell'atteggiamento *non ostruzionistico* del contribuente.

---

[90] Cass., Sez. trib., 30 dicembre 2009, n. 28049: «La mancata risposta al questionario, come la mancata esibizione o trasmissione di atti, documenti, libri e registri, in risposta agli inviti dell'ufficio, producono l'effetto d'impedirne la considerazione a favore del contribuente, a prescindere dalle ragioni determinanti l'omissione; la norma, infatti, fa dipendere tale conseguenza dal fatto obbiettivo dell'omissione, senza alcun riferimento alle motivazioni della parte privata, ossia all'elemento psicologico del soggetto che omette di rispondere […] l'effetto d'inutilizzabilità dei dati e documenti non riferiti o non esibiti o non trasmessi si produce indipendentemente dall'atteggiamento psicologico del contribuente; ma l'apparente maggior rigore è temperato dalla possibilità concessagli di dichiarare, in *limine litis*, di non aver potuto ottemperare alla richiesta per causa a lui non imputabile (art. 32 cit., comma 5), e di sfuggire così alla suddetta preclusione».

Sulla necessità che la dichiarazione di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa non imputabile sia contestuale alla produzione dei documenti, si veda Cass., Sez. trib., ord., 22 ottobre 2010, n. 21665.

[91] Si tratta di terzi estranei al rapporto tributario e non di terzi, interni al rapporto ma estranei alla condotta, come i coobbligati per le imposte o concorrenti per le sanzioni, i quali, detto per inciso, non subirebbero gli effetti delle preclusioni derivanti dalle condotte altrui. A questo ultimo riguarda si veda S. MULEO, *op. cit.*, 489.

[92] *Ex multis,* Cass., Sez. trib., 26 febbraio 2010, n. 4746.

Innovazione e Diritto

Ma quali conseguenze produrrebbe l'atteggiamento contrario? Sarebbe sostenibile la legittimità di un effetto preclusivo discendente dalla mancata risposta dei terzi a questionari e inviti o alla loro inerzia od opposizione durante le operazioni di accesso?

Può capitare che alla richiesta dell'amministrazione il contribuente opponga che i documenti sono conservati da un soggetto terzo.

Il comma 10 dell'art. 52 del d.p.r. 633/1972 – applicabile quindi ad accessi, ispezioni e verifiche - prevede che il contribuente che dichiara che le scritture contabili o alcune di esse si trovano presso altri soggetti deve esibire una attestazione dei soggetti stessi recante la specificazione delle scritture in loro possesso.

La stessa disposizione si occupa di regolare anche l'eventualità nella quale, a causa del comportamento di contribuente e terzo, l'amministrazione non riesca a portare a termine le ricerche.

I casi ipotizzati e risolti in modo espresso sono tre:

a) il contribuente non esibisce l'attestazione;

b) il soggetto che l'ha rilasciata si oppone all'accesso;

c) il soggetto che l'ha rilasciata non esibisce in tutto o in parte le scritture.

Ebbene, a tutti i casi sopra elencati, la legge prescrive che si applicano le disposizioni del quinto comma dell'art. 52. Non possono sottacersi alcune brevi considerazioni in merito.

Mentre il comportamento del contribuente che non esibisce l'attestazione del soggetto terzo, contemplato alla lettera a), non desta particolari perplessità in quanto si tratta di una situazione assimilabile al rifiuto, *intenzionale e consapevole*, del contribuente stesso, le ipotesi residuali sembrerebbero illustrare, almeno la seconda, un comportamento intenzionale e consapevole del soggetto terzo.

Ci si potrebbe chiedere innanzitutto se la disposizione trovi applicazione in qualsiasi evenienza o esclusivamente qualora, in qualche modo, il comportamento del terzo sia suffragato o influenzato da direttive impartite a monte dal contribuente stesso. In tal caso il terzo agirebbe di riflesso, ponendo in essere una condotta *ordinata* dal contribuente ed indirettamente ascrivibile allo stesso.

Ma se l'opporsi all'accesso o il non esibire discendesse meramente dal terzo? In questi casi l'effetto preclusivo si verificherebbe per il solo fatto di aver consegnato in custodia i documenti ad un soggetto rivelatosi non collaborativo con il fisco[93].

Letto in questa accezione, il disposto del comma 10 dell'art. 52 d.p.r. 633/1972, se paragonato al comma 5, potrebbe destare perplessità perché ascriverebbe l'effetto preclusivo ad una condotta slegata dal principio di responsabilità personale[94].

La disparità di trattamento sembrerebbe ancora più evidente a causa della mancanza di una disciplina analoga per le situazioni di mancata produzione a seguito di invito dei documenti richiesti al terzo[95].

6. *Accertamento induttivo e preclusioni*

L'art. 25 della legge 18 febbraio 1999 n. 28, aggiungendo la lettera d *bis*) al comma 2 dell'art. 39 del d.p.r. 600/1973[96], ha introdotto l'automatismo in base al quale l'amministrazione è autorizzata a procedere alla ricostruzione induttiva del reddito quando il contribuente non ha dato seguito agli inviti disposti dagli uffici ai sensi dell'articolo 32, primo comma, numeri 3) e 4), stesso decreto o dell'articolo 51, secondo comma, numeri 3) e 4), del d.p.r. 633/1972[97].

---

[93] Sulla qualità del terzo, nella circolare ministeriale n. 224 del 5 dicembre 2000, avente ad oggetto i compiti della SIAE in materia di Imposta sugli intrattenimenti ed Iva sugli spettacoli, la Direzione Centrale Accertamento del Ministero delle finanze, Dipartimento delle entrate, al par. 5 aveva sottolineato che «perché possa configurarsi il rifiuto di esibizione non basta che l'eventuale risposta negativa alla richiesta provenga da commessi, segretari o impiegati senza poteri di rappresentanza. Occorre, invece, che tale rifiuto sia manifestato o dal titolare o dal rappresentante legale del soggetto verificato o, quantomeno, dal direttore del locale».

[94] E' pur vero che, almeno nel caso degli ausiliari, l'effetto preclusivo potrebbe essere ritenuto in linea con la *ratio* sottesa alla disposizione civilistica dell'art. 1228 c.c., che prevede, per il debitore civilistico, che si avvale dell'operato di terzi, la responsabilità per i fatti dolosi o colposi di costoro.

[95] A meno di voler leggere nel disposto del comma 4 dell'art. 32 d.p.r. 600/1973 riferito ai documenti non prodotti e notizie non addotti l'individuazione aperta del soggetto attivo della condotta e non circoscrivibile al solo contribuente.

[96] Sulla necessità che la mancata risposta del contribuente legittimi *di per sè sola* il ricorso all'accertamento induttivo *esclusivamente* a partire dalla modifica legislativa non vi sono rilevanti disaccordi in giurisprudenza: Cass., Sez. trib., ord., 11 maggio 2010, n. 11423; Cass., Sez. trib., 29 luglio 2005, n. 16049.

[97] La possibilità del ricorso all'accertamento induttivo è stata recentemente potenziata con l'introduzione, ad opera dell'art. 23, comma 28, lettera c), del d.l. 6 luglio 2011, n. 98 di un'ulteriore circostanza principalmente riferita alla mancata omessa o infedele indicazione dei dati previsti nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, poi così riformulata ad opera dell'art. 8, comma 4, del d.l. 2 marzo 2012, n. 16: «d-ter) in caso di omessa presentazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore o di indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti, nonché di infedele compilazione dei predetti modelli che comporti una

Innovazione e Diritto

Per quanto riguarda le omissioni in sede di controllo sul campo, tale possibilità è circoscritta al caso in cui, ex art. 39, comma 2, lett. c) del d.p.r. 600/1973, dal verbale di ispezione redatto ai sensi dell'art. 33 risulti che il contribuente non ha tenuto o ha comunque sottratto all'ispezione una o più delle scritture contabili prescritte dall'art. 14 ovvero quando le scritture medesime non sono disponibili per causa di forza maggiore. Sembrerebbe, quindi, che la facoltà sia limitata all'indisponibilità o sottrazione delle scritture lasciando da parte libri, atti e documenti.

Le considerazioni che potrebbero svolgersi in questo ambito sono molteplici e non consentono una trattazione esaustiva in questa sede. Solo l'analisi dei presupposti per procedere all'accertamento induttivo offrirebbe numerose suggestioni all'interprete. Delle tante, si vuole qui ricordare quella relativa al mero ritardo del contribuente nell'evadere inviti e questionari, di recente risolta dalla sezione tributaria della Corte di cassazione con sentenza 6 ottobre 2011, n. 20461: al negare cittadinanza nel caso di specie all'accertamento induttivo[98], la Corte è giunta dopo una disamina puntuale dei combinati disposti dell'art. 32 e 39 del d.p.r. 600/1973.

La pronuncia merita di essere segnalata perché fa buon governo del principio di ragionevolezza. La Corte, premettendo che le norme sulle preclusioni hanno individuato e graduato le conseguenze sanzionatorie in relazione alla gravità degli inadempimenti, osserva che non possono discendere le stesse conseguenze per il contribuente non adempiente e quello ritardatario. In particolare, considerato che nella fattispecie il termine assegnato al contribuente per adempiere integrava quello minimo atteso dalle norme, ossia 15 giorni (e tenuto conto, inoltre, che le precedenti richieste fatte al contribuente erano state regolarmente evase), la Corte conclude che il mero leggero ritardo non può equipararsi alle

differenza superiore al quindici per cento, o comunque ad euro cinquantamila, tra i ricavi o compensi stimati applicando gli studi di settore sulla base dei dati corretti e quelli stimati sulla base dei dati indicati in dichiarazione». La disposizione desta non poche perplessità quanto meno in riferimento all'«infedele indicazione» dei dati dello studio di settore. Ci si potrebbe chiedere infatti quali infedeltà provochino l'effetto di legittimare il ricorso all'induttivo ovvero se la disposizione vada considerata *tout court* in modo letterale o se sia possibile escludere dall'alea di applicazione dimenticanze o inesattezze meno gravi. L'attenzione va *in primis* a quei dati dello studio che non entrano a far parte dell'algoritmo di calcolo. Con maggior sofismo si potrebbe discutere della necessità che i dati infedeli per provocare la conseguenza sfavorevole debbano essere in grado di modificare il risultato atteso dagli studi in senso conveniente per il contribuente.

[98] E' il principio espresso dalla Corte con riferimento a una vicenda che trae origine da un'istanza di rimborso, alla quale segue da parte dell'amministrazione la richiesta di trasmissione di documenti - tra l'altro già in suo possesso - evasa dal contribuente con mancato rispetto del termine imposto di 15 giorni.

Innovazione e Diritto

circostanze richieste dall'art. 39 d.p.r. 600/1973 e, pertanto, non può legittimare di per sé solo il ricorso all'accertamento induttivo.

Un'ultima annotazione riguarda un possibile parallelismo tra l'accertamento induttivo appena descritto e l'accertamento mediante studi di settore.

Come rilevato in dottrina[99], il legislatore con la riforma del 1973 aveva costruito un sistema di accertamenti nei confronti di imprenditori e professionisti fondamentalmente basato sulla contabilità. Nell'intento originario le infedeltà avrebbero dovuto rilevarsi o rettificando analiticamente le poste ai sensi del comma 1 dell'art. 39 del d.p.r. 600/1973 o, dopo aver prima rilevato le gravi irregolarità disciplinate al comma 2, attraverso il metodo induttivo. Ci si rese però conto che questo sistema duale non sarebbe stato in grado di far fronte alle esigenze materiali dei controlli e alla loro tempestività. Fiorirono pertanto strumenti alternativi, uno dei quali può essere considerato lo studio di settore.

Perché richiamare in questa sede questo metodo presuntivo? Che collegamento c'è tra studi di settore, preclusioni, contraddittorio e accertamento induttivo?

Gli studi di settore hanno a lungo interessato - e interessano tuttora - dottrina e giurisprudenza. Limitandosi a cenni di dimensione e approfondimento funzionale al presente lavoro, vanno rammentati alcuni principi, consacrati dalle pronunce della Suprema Corte di fine 2009[100], necessari al confronto:

1) gli studi di settore sono presunzioni semplici che possono fondare l'accertamento solo in esito al contraddittorio[101] con il contribuente;

[99] Da ultimo, A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari, cit.,* 274 ss.

[100] Cass., Sez. un., 18 dicembre 2009, n. 26635, 26636, 26637 e 26638.

[101] Il diritto al contraddittorio è un tema che negli ultimi anni ha visto impegnata più volte la giurisprudenza comunitaria e domestica. In particolare, la Corte di Giustizia della Comunità Europea, con la sentenza 18 dicembre 2008, causa C-349/07, Sopropè, ha riconosciuto nel contraddittorio, quale espressione del più vasto diritto di difesa in fase pregiudiziale del contribuente inciso dal procedimento amministrativo (nella giurisprudenza interna si veda Cass., Sez. trib., 28 luglio 2006, n. 17229), un principio fondamentale comunitario che corrisponde al duplice interesse: privato, in quanto mezzo che realizza la tutela dei soggetti incisi, *in primis*, dal procedimento amministrativo e, in successione, dal relativo provvedimento e pubblico, in quanto strumento che assicura la legittimità dell'azione amministrativa (in dottrina, A. MARCHESELLI, *Contraddittorio e accertamenti bancari: i principi costituzionali e comunitari, Rass. Trib.,* 2009, 4, 1211 ss.; ID., *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale dell'ordinamento comunitario*, in *GT*, 2009, 3, 210 ss.; G. RAGUCCI, *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario,* in *Rass. Trib.*, 2009, 2, 580 ss.). Nello stesso senso si sono mosse alcune pronunce della Suprema Corte; *ex multis,* Cass., Sez. trib., 28 luglio 2006, n. 17229, la quale, chiamando in causa il principio generale dell'azione amministrativa del giusto procedimento, si è spinta ad affermare come il contraddittorio procedimentale amministrativo, anche se non espressamente previsto, sia necessario in materia tributaria specie nelle situazioni in cui si debbano applicare criteri elaborati per categorie di soggetti, con efficacia di presunzione semplice, a casi concreti. Di conseguenza,

Innovazione e Diritto

2) di regola l'accertamento basato sulle risultanze degli studi ma emanato in assenza di contraddittorio con il contribuente non è legittimo;

3) l'accertamento basato solo sulle risultanze degli studi è legittimo quando il contribuente, ritualmente invitato al contraddittorio, non si sia presentato.

Le regole elaborate sopra sembrano sfavorire il contribuente che ha rifiutato il contraddittorio o non si è presentato permettendo all'amministrazione di emettere un accertamento induttivo *inaudita altera parte*.

Nasce un primo interrogativo: ciò equivale all'affermazione dell'esistenza di una preclusione anche in questa ipotesi? La risposta è negativa: la Corte ha solo stabilito che, in caso di omessa presentazione al contraddittorio, l'ufficio può emettere un avviso di accertamento fondato solo sugli studi e che esso, in questo caso, può ritenersi sufficientemente motivato. Ciò però non pregiudica la possibilità del contribuente di svolgere le proprie difese nel corso del giudizio, adducendo anche tutti gli argomenti che avrebbe potuto portare al contradditorio.

Non solo; la Corte non si è fermata a stabilire cosa accade nel caso di omesso contraddittorio, ma ha disciplinato in maniera significativa, e per certi versi innovativa, l'eventualità che il contraddittorio si svolga. A tal riguardo, è stato infatti stabilito che l'esito del contraddittorio endoprocedimentale non può condizionare il contenuto del futuro ricorso e il contribuente può proporre ogni eccezione e prova ritenuta utile alla difesa senza essere vincolato da quelle sollevate nel corso del procedimento amministrativo.

Proprio da queste affermazioni può nascere un secondo dubbio interpretativo. Ci si potrebbe domandare se, in questo caso, la possibilità per il contribuente di svolgere liberamente le sue difese in giudizio, solennemente affermata dalla Corte, equivalga alla esclusione dell'eventuale effetto preclusivo di cui agli artt. 32, d.p.r. 600/1973 e 52, d.p.r. 633/1972, che fosse eventualmente maturato.

A tutta prima, il fatto di non essere il contribuente legato agli argomenti introdotti nel contraddittorio potrebbe parere una incondizionata remissione in termini.

Una prima possibile obiezione è che si tratterebbe di un falso problema poiché l'invito a definire l'anno di imposta sulla base dei risultati ottenuti con l'applicazione degli studi di

solo in caso di mancata partecipazione del contribuente, debitamente invitato, sarebbe legittima l'adozione dell'avviso di accertamento presuntivo.

Innovazione e Diritto

settore formalmente non può essere assimilato a quello disciplinato dall'art. 32: non contiene richieste specifiche. Se, infatti, al contribuente viene richiesto di giustificare con ogni mezzo - purché plausibile ed adeguato - lo scostamento contestato, appare verosimile che non si sia in presenza di una richiesta dettagliata e specifica da parte dell'amministrazione, idonea a far scattare la preclusione. All'interno del contraddittorio degli studi è infatti il contribuente che *sceglie* quali elementi, documenti e notizie introdurre, mettendo l'amministrazione nelle condizioni di effettuare le proprie valutazioni sulla materia proposta.

Il quadro potrebbe cambiare, tuttavia, quando, a seguito dell'allegazione da parte del contribuente di un argomento, l'amministrazione formulasse una richiesta specifica alla quale il contribuente non prestasse seguito.

In questa eventualità, che non pare oggetto di specifica decisione della Corte, atteso che essa non si è occupata del caso particolare di invito al contraddittorio sugli studi associato a una richiesta *specifica* di materiale documentale, la soluzione corretta pare quella del verificarsi dell'effetto preclusivo. Essa si fonda sia su un argomento sistematico (la sua conformità ai principi di buona fede e collaborazione tra contribuente) che su un chiaro dato letterale (le norme sulle preclusioni non prevedono alcuna eccezione per il caso di contraddittorio sugli studi di settore).

Innovazione e Diritto

PARTE SECONDA

CORTE COSTITUZIONALE, SENTENZA 16 FEBBRAIO 2012, N. 22

Ritenuto in fatto

1.— Con ricorso notificato il 27 aprile 2011 e depositato il successivo 4 maggio (reg. ric. n. 38 del 2011), la Regione Liguria ha promosso questioni di legittimità costituzionale dell'articolo 2, comma 2-quater, del decreto-legge 29 dicembre 2010, n. 225 (Proroga di termini previsti da disposizioni legislative e di interventi urgenti in materia tributaria e di sostegno alle imprese e alle famiglie), convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 26 febbraio 2011, n. 10, nella parte in cui introduce i commi 5-quater e 5-quinquies nell'art. 5 della legge 24 febbraio 1992, n. 225 (Istituzione del Servizio nazionale della protezione civile), per violazione degli artt. 3, 23, 77, 117, secondo e terzo comma, 118, primo e secondo comma, 119, 121 e 123 della Costituzione, e del principio di leale collaborazione.

1.1.— La disposizione impugnata, inserita in sede di conversione del d.l. n. 225 del 2010, risulterebbe eccentrica, a parere della ricorrente, rispetto sia al contenuto del provvedimento legislativo sia a quello dell'articolo 2 del d.l., la cui rubrica reca «Proroghe onerose di termini». Essa riguarda, infatti, la disciplina della protezione civile, ed in particolare il regime finanziario delle spese relative agli eventi indicati nell'art. 2, comma 1, lettera c), della legge n. 225 del 1992, quelli cioè di maggiore gravità, da affrontare «con mezzi e poteri straordinari».

La ricorrente sottolinea come la qualificazione di tali eventi avvenga con un atto del Governo – la dichiarazione dello stato di emergenza – a seguito del quale si determina la competenza dello stesso Governo e dei commissari da esso nominati all'esercizio dei relativi poteri.

In questo contesto normativo si inserisce il censurato comma 5-quater, il quale dispone: «a seguito della dichiarazione dello stato di emergenza, il Presidente della regione interessata dagli eventi di cui all'articolo 2, comma 1, lettera c), qualora il bilancio della regione non rechi le disponibilità finanziarie sufficienti per effettuare le spese conseguenti all'emergenza

Innovazione e Diritto

ovvero per la copertura degli oneri conseguenti alla stessa, è autorizzato a deliberare aumenti, sino al limite massimo consentito dalla vigente legislazione, dei tributi, delle addizionali, delle aliquote ovvero delle maggiorazioni di aliquote attribuite alla regione, nonché ad elevare ulteriormente la misura dell'imposta regionale di cui all'articolo 17, comma 1, del decreto legislativo 21 dicembre 1990, n. 398, fino a un massimo di cinque centesimi per litro, ulteriori rispetto alla misura massima consentita».

Il significato della disposizione – che parrebbe prevedere una mera facoltà del Presidente della Regione – sarebbe chiarito dal successivo comma 5-quinquies, primo periodo, riguardante il concorso tra il finanziamento regionale e quello statale, il quale prevede: «qualora le misure adottate ai sensi del comma 5-quater non siano sufficienti, ovvero in tutti gli altri casi di eventi di cui al comma 5-quater di rilevanza nazionale, può essere disposto l'utilizzo delle risorse del Fondo nazionale di protezione civile».

In definitiva, osserva la Regione Liguria, l'intervento finanziario dello Stato viene alternativamente condizionato alla insufficienza delle risorse regionali, pur dopo l'attivazione degli aumenti fiscali di cui al comma 5-quater, ovvero al riconoscimento, da parte del Governo (se non del solo Ministro dell'economia), della «rilevanza nazionale» dell'emergenza: rimangono dunque a carico della Regione i costi derivanti dalla calamità che l'ha colpita, tranne quelli eccedenti il massimo sforzo fiscale che la Regione stessa è autorizzata a compiere, ovvero «quelli che il Governo discrezionalmente vorrà assumere».

Il sistema così previsto, prosegue la ricorrente, risulterebbe lesivo delle prerogative regionali e in contrasto con i parametri costituzionali evocati.

1.2.— Prima di argomentare le singole censure, la difesa regionale esamina il sistema di protezione civile come delineato nella legge n. 225 del 1992, istitutiva del Servizio nazionale della protezione civile.

Tale sistema è fondato sulla previsione di cui all'art. 2, comma 1, della citata legge, che distingue tre diversi livelli di eventi a seconda che richiedano interventi attuabili da singoli enti ed amministrazioni competenti in via ordinaria (lettera a), o invece comportino l'intervento coordinato di più enti o amministrazioni competenti in via ordinaria (lettera b), o, infine, debbano essere fronteggiati con mezzi e poteri straordinari (lettera c).

La legge n. 225 del 1992 sin dall'origine attribuiva, all'art. 12, compiti significativi alle Regioni, successivamente ridefiniti ed estesi con gli artt. da 107 a 109 del decreto legislativo

Innovazione e Diritto

31 marzo 1998, n. 112 (Conferimento di funzioni e compiti amministrativi dello Stato alle regioni ed agli enti locali, in attuazione del capo I della legge 15 marzo 1997, n. 59), e con il decreto-legge 7 settembre 2001, n. 343 (Disposizioni urgenti per assicurare il coordinamento operativo delle strutture preposte alle attività di protezione civile e per migliorare le strutture logistiche nel settore della difesa civile), convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1 della legge 9 novembre 2001, n. 401.

Tuttavia, avuto riguardo agli eventi indicati nella lettera c) dell'art. 2, comma 1, della legge n. 225 del 1992, le funzioni fondamentali sono da sempre attribuite alla competenza statale, come risulta anche dall'art. 107 del d.lgs. n. 112 del 1998, che elenca una serie di compiti di «rilievo nazionale» in materia di protezione civile.

In particolare, osserva la ricorrente, per gli eventi che richiedono risorse e poteri straordinari, lo Stato esercita le funzioni di riconoscimento, coordinamento, disciplina ed intervento, anche attraverso i prefetti e le proprie strutture del Servizio nazionale della protezione civile (artt. 11 e 14 della legge n. 225 del 1992), in collaborazione con le organizzazioni non statali che pure partecipano al medesimo Servizio, nonché con le Regioni e con gli enti locali (artt. 12, 13 e 15 della legge n. 225 del 1992).

Sotto il profilo del finanziamento dell'attività in oggetto, prima che fossero introdotte le disposizioni oggi impugnate non si dubitava che le spese straordinarie – comprese ovviamente quelle relative agli interventi statali – facessero capo al Fondo nazionale della protezione civile, previsto dall'art. 19 della stessa legge n. 225 del 1992.

La riforma attuata con la legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3 (Modifiche al titolo V della parte seconda della Costituzione) ha poi inserito la protezione civile tra le materie di potestà legislativa concorrente, riservando allo Stato la sola determinazione dei principi fondamentali, con la conseguenza che i poteri legislativi ed amministrativi, già attribuiti allo Stato, possono trovare attuazione esclusivamente in forza della «chiamata in sussidiarietà», e che la gestione degli stessi deve essere improntata al principio di leale collaborazione.

La ricorrente osserva come, peraltro, la citata riforma costituzionale non abbia prodotto modifiche significative nella disciplina del Servizio nazionale della protezione civile: in particolare, l'individuazione e la gestione degli eventi più gravi – classificati alla lettera c) dell'art. 2, comma 1, della legge n. 225 del 1992 – sarebbero tutt'ora di competenza statale, come confermato dalla Corte costituzionale (sono richiamate le sentenze n. 284 e n. 82 del

2006), la quale ha escluso che il riconoscimento di poteri straordinari e derogatori della legislazione vigente possa avvenire in forza di una legge regionale. è soltanto con la deliberazione dello stato di emergenza, da parte del Consiglio dei ministri d'intesa con la Regione colpita, che vengono attivati ampi poteri di ordinanza «in deroga ad ogni disposizione vigente» e «nel rispetto dei principi generali dell'ordinamento giuridico» in capo agli organi di governo o ai commissari da essi delegati (art. 5, commi 2, 3 e 4 della legge n. 225 del 1992).

1.3.— La ricorrente procede quindi all'esame dei profili di illegittimità costituzionale delle disposizioni impugnate, a partire dalla violazione dell'art. 77, secondo comma, Cost., stante per un verso l'estraneità delle stesse disposizioni al contenuto del d.l. n. 225 del 2010, e considerata, per altro verso, la radicale assenza dei requisiti di necessità ed urgenza.

Le suddette norme sono state inserite dalla legge di conversione nell'art. 2, riguardante la materia delle «proroghe onerose di termini», là dove l'art. 1 del relativo decreto-legge è dedicato alle «proroghe non onerose», l'art. 3 alla copertura finanziaria e l'art. 4 all'entrata in vigore.

Non vi sarebbe dunque alcuna giustificazione all'introduzione di disposizioni recanti una nuova disciplina delle fonti di finanziamento delle attività di protezione civile nel corpo del decreto-legge citato, avendo la legge di conversione contenuto tipico e vincolato, consistente appunto nella conversione in legge del provvedimento normativo predisposto dal Governo.

Sarebbero inoltre assenti ragioni di urgenza specifica, come confermato dalla mancata indicazione delle stesse nel decreto, oltre che dal contenuto della direttiva del Presidente del Consiglio dei ministri 14 marzo 2011 (Indirizzi per lo svolgimento delle attività propedeutiche alle deliberazioni del Consiglio dei Ministri da adottare ai sensi dell'articolo 5, comma 1, della legge 24 febbraio 1992, n. 225 e per la predisposizione ed attuazione delle ordinanze di cui all'articolo 5, commi 2 e 3 della legge 24 febbraio 1992, n. 225, nonché in attuazione del decreto-legge 29 dicembre 2010, n. 225, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2011, n. 10). La predetta direttiva presenta il contenuto tipico della circolare esplicativa che illustra, per il futuro, la disciplina applicabile.

Peraltro, l'utilizzo improprio dello strumento della decretazione d'urgenza, in un ambito materiale di potestà legislativa concorrente, avrebbe privato le Regioni della possibilità di far valere le proprie ragioni.

Innovazione e Diritto

La difesa regionale richiama in proposito la giurisprudenza costituzionale che ammette, nei giudizi in via principale promossi da ricorsi delle Regioni, l'invocazione di parametri esterni al Titolo V della Parte seconda della Costituzione, qualora la violazione di essi si traduca in una lesione delle competenze costituzionali dell'ente ricorrente (sentenza n. 116 del 2006), e cita numerose pronunce in cui sono state censurate leggi statali che comprimevano le prerogative regionali attraverso la violazione di norme non comprese nel Titolo V della Parte seconda della Costituzione.

È inoltre richiamata la giurisprudenza costituzionale più recente in tema di illegittimità del decreto-legge per difetto dei presupposti di necessità e urgenza (sentenze n. 128 del 2008 e n. 171 del 2007).

1.4.— Le disposizioni impugnate risulterebbero in contrasto con l'art. 119, primo, quarto e quinto comma, Cost., in quanto, pur mantenendo in capo allo Stato le competenze decisionali e gestionali sopra illustrate, porrebbero il costo degli interventi a carico della Regione colpita, in tal modo recidendo il nesso tra risorse e funzioni.

Come evidenziato in premessa, a parere della ricorrente, soltanto in apparenza il comma 5-quater facoltizza il Presidente della Regione a deliberare gli aumenti fiscali, essendo in realtà tale aumento un atto dovuto, «in assenza del quale non vi sarebbe alcuna risorsa finanziaria disponibile per affrontare l'emergenza: la Regione infatti non disporrebbe delle risorse, e lo Stato non sarebbe neppure abilitato ad utilizzare il fondo nazionale per la protezione civile, se non per emergenze di "rilievo nazionale"». In tal senso si esprimerebbe il già richiamato documento di indirizzo elaborato dalla Presidenza del Consiglio dei ministri, nel quale si legge che gli aumenti fiscali costituiscono «un vero e proprio onere e non piuttosto una facoltà lasciata alla libera iniziativa discrezionale della Regione».

Per effetto della nuova disciplina, quindi, all'indomani della dichiarazione dello stato di emergenza da parte del Governo, il Presidente della Regione interessata è tenuto a deliberare gli aumenti fiscali, non potendo essere utilizzato (per le emergenze che non hanno «rilevanza nazionale») il Fondo nazionale per la protezione civile se non ad integrazione dell'insufficiente gettito dei nuovi tributi.

La circostanza che tale gettito sarebbe destinato anche a coprire le spese degli organi dello Stato emerge dalla lettera delle disposizioni impugnate, in cui si fa riferimento alle «spese

Innovazione e Diritto

conseguenti all'emergenza ovvero per la copertura degli oneri conseguenti alla stessa», nonché dalla bozza di atto di indirizzo già citata.

La singolarità della nuova disciplina è ulteriormente accentuata dalla disposizione, inserita nell'art. 5, comma 2, della legge n. 225 del 1992 ad opera dell'art. 2, comma 2-quinquies, del d.l. n. 225 del 2010, a mente della quale «le ordinanze sono emanate di concerto, relativamente agli aspetti di carattere finanziario, con il Ministro dell'economia e delle finanze», là dove il costo degli interventi è a carico della Regione colpita.

Di qui la violazione dell'autonomia finanziaria regionale, garantita dell'art. 119 Cost.: la Regione interessata è tenuta non soltanto ad introdurre aumenti fiscali ma anche ad utilizzare le proprie entrate a favore di organismi statali per l'esercizio dei relativi compiti istituzionali. In particolare, l'art. 119, quarto comma, Cost. stabilisce un collegamento tra risorse e funzioni in ambito regionale, e dunque non consente di utilizzare le prime per il finanziamento di funzioni statali.

Sarebbe violato anche il quinto comma del medesimo parametro, che prevede l'intervento dello Stato, con risorse aggiuntive, affinché le Regioni possano «provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle loro funzioni», là dove la normativa impugnata impone alle Regioni colpite da eventi calamitosi di destinare proprie risorse aggiuntive in favore di organi ed attività statali.

Ulteriore lesione dell'art. 119, quinto comma, Cost. si verificherebbe con riguardo al principio di solidarietà (sancito anche dall'art. 2 Cost.), in quanto le spese derivanti dalla calamità non vengono ripartite nell'ambito della comunità nazionale, ma addossate alla sola Regione colpita e, quindi, ad una popolazione già indebolita.

1.5.— La Regione Liguria ritiene che le norme statali impugnate si pongano in contrasto anche con l'art. 118, primo comma, con l'art. 3, primo comma, Cost., e con il principio di ragionevolezza.

Sotto il primo profilo, la difesa regionale osserva come l'art. 118, primo comma, Cost. consenta allo Stato di attribuire a se stesso funzioni che richiedono l'esercizio unitario sull'intero territorio nazionale, essendo peraltro implicito in detto parametro che in tal caso lo Stato debba anche assumere i relativi oneri.

Quanto alla prospettata violazione del principio di uguaglianza, la stessa difesa evidenzia come, a fronte dell'esercizio di competenze assunte dallo Stato per esigenze di unitarietà, la

Innovazione e Diritto

discriminazione dei contribuenti su base territoriale sarebbe priva di giustificazione, risultando doppiamente iniqua nei confronti di quanti siano stati direttamente colpiti dall'evento calamitoso.

Infine, il comma 5-quater, introdotto dall'impugnato art. 2, comma 2-quater, del d.l. n. 225 del 2010, sarebbe irragionevole anche in quanto istituisce misure incerte nel risultato, e comunque in grado di produrre i propri effetti solo nel medio-lungo periodo, per fare fronte a costi che debbono essere coperti mediante entrate immediatamente disponibili. Già in astratto, dunque, lo strumento individuato dal legislatore statale parrebbe incongruo a realizzare il fine dichiarato.

La ricorrente rivendica, da ultimo, la propria legittimazione a denunciare norme che impongono manovre tributarie alla Regione e incidono negativamente sulle condizioni dei propri cittadini.

1.6.— La Regione Liguria evidenzia, inoltre, come la disposizione contenuta nel comma 5-quater, nella parte in cui "autorizza" il Presidente della Regione a deliberare gli aumenti di carattere fiscale, attribuisca al predetto organo un potere che non gli spetta nel quadro del riparto di competenze tra gli organi regionali. Sia il principio di legalità di cui all'art. 23 Cost., sia il riparto di competenze regionali delineato dall'art. 121, secondo comma, Cost., impongono, ai fini della introduzione dei tributi, l'intervento del Consiglio regionale; in ogni caso poi, ove pure non vi fossero i vincoli costituzionali indicati, spetterebbe all'autonomia statutaria di ciascuna Regione l'attribuzione di tale competenza (è richiamata la sentenza n. 407 del 1989).

Pertanto, la norma statale si porrebbe in contrasto con l'art. 121, secondo comma, Cost., che assegna al Consiglio regionale l'esercizio delle potestà legislative attribuite alle Regioni, nonché con l'art. 123, primo comma, Cost. che garantisce l'autonomia statutaria.

1.7.— In via subordinata, la Regione Liguria prospetta l'illegittimità costituzionale del «comma 5-quinquies» dell'art. 5 della legge n. 225 del 1992, nella parte in cui non prevede la partecipazione delle Regioni alla valutazione della «rilevanza nazionale» dell'evento, in violazione del principio di leale collaborazione.

Posto, infatti, che il meccanismo delineato dai commi 5-quater e 5-quinquies consente di evitare la "maggior contribuzione fiscale" della popolazione della Regione colpita solo nel caso venga riconosciuto il rilievo nazionale dell'emergenza, esiste un evidente interesse della

Innovazione e Diritto

stessa Regione e di tutte le altre a concorrere sia all'elaborazione dei criteri per la corrispondente qualificazione degli eventi, sia all'assunzione delle decisioni al riguardo. Del resto, lo schema della chiamata in sussidiarietà, che consente allo Stato di assumere le funzioni amministrative in detta materia, imporrebbe di per sé il coinvolgimento delle Regioni nella procedura decisionale circa la rilevanza nazionale dell'evento.

Diversamente, la normativa impugnata non contiene alcun riferimento a detto coinvolgimento, risultando costituzionalmente illegittima nella parte in cui non prevede la partecipazione a tale decisione né della Conferenza Stato-Regioni, né della Regione colpita dall'evento, sulla quale incomberebbe la maggiorazione fiscale nel caso che non venga riconosciuta la rilevanza nazionale dell'evento.

2.— Con ricorso notificato il 26 aprile 2011 e depositato il successivo 5 maggio (reg. ric. n. 39 del 2011), la Regione Basilicata ha promosso questioni di legittimità costituzionale dell'art. 2, comma 2-quater, del d.l. n. 225 del 2010, convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge n. 10 del 2011, nella parte in cui introduce i commi 5-quater e 5-quinquies nell'art. 5 della legge n. 225 del 1992, per violazione degli artt. 1, 3, 118 e 119 Cost.

2.1.— Dopo aver richiamato il contenuto dei commi 5-quater e 5-quinquies, la ricorrente esamina il sistema di protezione civile delineatosi nel corso degli anni, sulla base della ormai acquisita consapevolezza che l'Italia è un paese ad elevato rischio di catastrofi naturali.

La normativa contenuta nella legge n. 225 del 1992 attribuisce al Presidente del Consiglio dei ministri o, su delega, al Ministro dell'interno, la responsabilità del coordinamento delle attività delle amministrazioni statali, delle Regioni, delle Province, dei Comuni, degli enti pubblici nazionali, nonché di ogni altra organizzazione pubblica e privata presente sul territorio. Le attività di protezione civile, individuate all'art. 5 della legge citata, possono essere idealmente distinte in «due grandi blocchi», il primo dei quali riguarda la previsione e prevenzione dei fenomeni calamitosi (fase di pre-emergenza), mentre l'altro comprende tutte le attività che debbono essere svolte in occasione di eventi catastrofici. Quanto poi alla fase della ricostruzione, essa non è attribuita specificamente ad un soggetto istituzionale, e finora è stata disciplinata con norme ad hoc.

La difesa regionale prosegue evidenziando come al Consiglio dei ministri spetti l'approvazione degli indirizzi generali per la predisposizione dei programmi nazionali di previsione e prevenzione dei vari tipi di rischio, nonché dei programmi di soccorso e dei

Innovazione e Diritto

piani nazionali di emergenza. La redazione di questi ultimi è affidata al Dipartimento della protezione civile, che dipende direttamente dalla Presidenza del Consiglio, con l'ausilio, in qualità di organo consultivo, della Commissione nazionale per la previsione e prevenzione dei grandi rischi. Le Regioni e gli Enti locali sono coinvolti in questo processo di pianificazione.

La disciplina dell'intervento delle istituzioni nazionali in occasione di eventi calamitosi è contenuta nell'art. 2 della legge n. 225 del 1992.

Nel caso in cui l'evento coinvolga il solo territorio comunale e possa essere affrontato con i mezzi di cui il Comune dispone, il sindaco assume la direzione ed il coordinamento dei soccorsi; qualora invece sia interessato un territorio più ampio tale funzione è esercitata dal prefetto. Quando infine l'evento coinvolga il territorio di una o più Province, ovvero presenti intensità tale da richiedere di essere fronteggiato con mezzi e poteri straordinari (art. 2, comma 1, lettera c, della legge n. 225 del 1992), viene proclamato lo stato di emergenza ed è convocato il Comitato operativo della protezione civile per garantire la direzione unitaria e il coordinamento delle attività a livello nazionale.

Il finanziamento degli interventi di protezione civile avviene facendo ricorso principalmente al Fondo nazionale per la protezione civile, istituito con l'art. 2 del decreto-legge 10 luglio 1982, n. 428 (Misure urgenti per la protezione civile), convertito in legge, con modificazioni, dalla legge 12 agosto 1982, n. 547.

Su questo sistema, osserva la Regione Basilicata, si innestano le disposizioni oggetto di impugnazione, con le quali viene disposta la compartecipazione delle Regioni e delle popolazioni interessate dall'evento calamitoso alla «copertura dei danni» conseguenti alla dichiarazione dello stato di emergenza.

2.2.— La Regione Basilicata illustra le ragioni dell'impugnativa, osservando in primo luogo come, in base ai commi 5-quater e 5-quinquies dell'art. 5 della legge n. 225 del 1992, il ricorso alle risorse del Fondo nazionale di protezione civile sia possibile in due distinte ipotesi: nel caso di insufficienza dei mezzi propri della Regione interessata, dopo l'utilizzo degli incrementi tributari disposti dalla Regione stessa, ovvero nei casi di eventi di «rilevanza nazionale».

Ciò posto, secondo la ricorrente non sarebbero in alcun modo precisati i criteri in base ai quali un evento calamitoso possa essere qualificato come di «rilevanza nazionale», non

Innovazione e Diritto

potendo soccorrere il riferimento all'estensione territoriale del fenomeno, già trascurato dall'art. 2, comma 1, lettera c), della legge n. 225 del 1992, che fa invece riferimento ai mezzi e poteri idonei a fronteggiare l'evento.

Si tratta, dunque, di valutazione rimessa all'apprezzamento politico circa l'importanza dell'evento; valutazione, che dovrà essere compiuta, con ogni probabilità, dal Consiglio dei ministri in sede di deliberazione dello stato di emergenza, tenendo conto della durata, dell'estensione, della qualità e della natura dell'evento (elementi cui fa riferimento esplicito l'art. 5, comma 1, della legge n. 225 del 1992).

Questa dunque parrebbe l'interpretazione più aderente alla lettera delle disposizioni impugnate, conforme alla ratio della novella legislativa; diversamente, ove si ritenesse l'intervento statale condizionato rigidamente dal completo utilizzo, da parte della Regione interessata, degli incrementi tributari, si finirebbe per negare la «rilevanza nazionale» dell'evento e l'intervento statale assumerebbe funzione suppletiva delle finanze regionali, senza tenere conto della natura e della qualità degli eventi straordinari.

Peraltro, secondo la difesa regionale, l'opzione interpretativa prescelta produce una evidente discriminazione tra le Regioni e le rispettive popolazioni, non potendo determinarsi «eventi oggettivamente di rilevanza nazionale» meritevoli della solidarietà dell'intera nazione: vi saranno eventi che riceveranno tale qualificazione ed eventi che non la riceveranno, con le conseguenze sopra indicate.

Sarebbero dunque violati gli artt. 1 e 3 Cost.

La difesa regionale ritiene che le norme in esame si pongano in contrasto anche con gli artt. 118 e 119 Cost.: per un verso, infatti, nel prevedere l'esercizio unitario della funzione di protezione civile, non sarebbero rispettati i principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza, e, per altro verso, sarebbe lesa l'autonomia finanziaria regionale, risultando imposto l'aumento del gettito tributario per poter avanzare la richiesta di accesso al Fondo nazionale.

3.— Con ricorso notificato il 27 aprile 2011 e depositato il successivo 6 maggio (reg. ric. n. 40 del 2011), la Regione Puglia ha promosso questioni di legittimità costituzionale dell'art. 2, comma 2-quater, del d.l. n. 225 del 2010, convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge n. 10 del 2011, nella parte in cui introduce i commi 5-quater e 5-

Innovazione e Diritto

quinquies, primo periodo, nell'art. 5 della legge n. 225 del 1992, per violazione degli artt. 2, 3, 117, terzo comma, 118, primo comma, e 119 Cost., e del principio di leale collaborazione.

3.1.— La difesa regionale evidenzia, in premessa, come l'effetto immediato delle disposizioni censurate sia quello di far gravare sul bilancio regionale il finanziamento di tutte le funzioni di protezione civile connesse alla gestione delle situazioni di emergenza che seguono ad eventi straordinari, qualunque sia l'ente competente ad esercitare tali funzioni. In particolare, sulla Regione interessata dall'evento viene posto l'onere economico sia delle funzioni di competenza regionale, sia di quelle spettanti agli altri enti coinvolti, comprese le funzioni esercitate da organi statali o facenti capo a servizi dello Stato.

Di qui la limitazione dell'autonomia costituzionale delle Regioni.

La ricorrente ricostruisce quindi il complesso sistema di protezione civile nel quale le predette disposizioni si inseriscono, come disciplinato dalla legge n. 225 del 1992, dagli artt. 107-109 del d.lgs. n. 112 del 1998, nonché dal d.l. n. 343 del 2001, convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1 della legge n. 401 del 2001.

È richiamato l'art. 2, comma 1, delle legge n. 225 del 1992, che distingue, ai fini dell'attività di protezione civile, tre tipologie di eventi, nonché l'art. 5 della medesima legge, il quale disciplina il procedimento che si instaura a partire dal verificarsi di uno degli eventi per i quali è necessario il ricorso a mezzi e poteri straordinari. In detto procedimento sono coinvolti gli organi statali, come confermato anche dall'art. 107 del d.lgs. n. 112 del 1998, secondo cui allo Stato spetta la «predisposizione, d'intesa con le Regioni e gli enti locali interessati, dei piani di emergenza in caso di eventi calamitosi di cui all'art. 2, comma 1, lettera c), della legge 24 febbraio 1992, n. 225 e la loro attuazione».

La difesa regionale indica le ulteriori norme che regolano il ruolo degli apparati dello Stato nella materia de qua, a partire dall'art. 11 della legge n. 225 del 1992, che individua le strutture di livello nazionale alle quali è necessario affidarsi per gli interventi operativi, per passare all'art. 5 del d.l. n. 343 del 2001, il quale indica le strutture di cui si avvale direttamente il Presidente del Consiglio dei ministri nello svolgimento dei compiti attribuiti all'Amministrazione centrale.

In particolare, al Dipartimento per la protezione civile, anch'esso posto alle dirette dipendenze della Presidenza del Consiglio, sono attribuite le principali funzioni operative, nonché tutti i compiti precedentemente attribuiti all'Agenzia di protezione civile dall'art. 81

Innovazione e Diritto

del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300 (Riforma dell'organizzazione del Governo, a norma dell'articolo 11 della legge 15 marzo 1997, n. 59), tra i quali figurano quelli riguardanti le attività connesse con gli eventi calamitosi di cui all'art. 2, comma 1, lettera c), della legge n. 225 del 1992.

Ciò posto in linea generale, la ricorrente evidenzia come in questa sede risultino rilevanti proprio le competenze concernenti la gestione degli eventi straordinari, indicati nella norma da ultimo richiamata, rispetto ai quali il sistema attribuisce al Presidente del Consiglio dei ministri e al Governo un ruolo centrale, di competenza generale e residuale, mentre gli enti territoriali sub-statali svolgono funzioni ancillari.

3.2.— La Regione Puglia espone quindi le ragioni di censura poste alla base del ricorso, previo esame delle norme oggetto.

Secondo la ricorrente, il combinato disposto dei commi 5-quater e 5-quinquies, primo periodo, impone alla Regione colpita dall'evento calamitoso, e per essa al suo Presidente, di esercitare la potestà tributaria riconosciutale dalla legislazione vigente – fino ai limiti massimi consentiti da questa o fino all'ulteriore aumento straordinario dell'imposta sulla benzina per autotrazione – e di destinare il relativo gettito al finanziamento degli interventi necessari a fronteggiare l'emergenza.

Solo a seguito dell'adozione di tali misure e della certificata insufficienza a coprire i costi degli interventi, la Regione colpita può avanzare richiesta di accesso al Fondo nazionale di protezione civile, con esito peraltro rimesso alla decisione, politica e unilaterale, del Governo. In via di eccezione, le stesse norme connettono l'utilizzo del Fondo nazionale alla qualificazione dell'evento come «di rilevanza nazionale», e dunque ad una valutazione che si configura anch'essa come scelta politica del Governo.

Anche il dibattito parlamentare che ha preceduto l'approvazione della legge di conversione n. 10 del 2011 confermerebbe, secondo la difesa regionale, questa interpretazione delle norme in esame. In tal senso si esprimerebbe pure la direttiva del Presidente del Consiglio dei ministri 14 marzo 2011.

3.3.— Le censure, diffusamente argomentate dalla stessa difesa, sono riferite anzitutto all'art. 119 Cost., ed in particolare al principio della corrispondenza tra le risorse finanziarie ordinariamente disponibili da parte degli enti territoriali e l'esercizio delle funzioni attribuite alla titolarità di ciascuno di essi, sul presupposto che le disposizioni contenute nei commi 5-

Innovazione e Diritto

quater e 5-quinquies impongano alle Regioni di finanziare funzioni amministrative di esclusiva pertinenza statale.

La ricorrente richiama in particolare il quarto comma dell'art. 119 Cost., il quale stabilisce che «le risorse derivanti dalle fonti di cui ai commi precedenti [tributi ed entrate propri, compartecipazioni al gettito di tributi erariali e quote di spettanza del fondo perequativo] consentono ai Comuni, alle Province, alle Città metropolitane e alle Regioni di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite». Il quinto comma del medesimo art. 119, che costituisce norma di chiusura, prevede – in deroga al principio della corrispondenza tra funzioni esercitate ed entrate ordinarie – che lo Stato destini risorse aggiuntive a singoli enti territoriali per garantire la realizzazione di alcuni valori fondamentali della Repubblica, nonché per provvedere a tutti gli scopi che fuoriescano dal «normale esercizio» delle funzioni ordinariamente spettanti agli stessi enti territoriali.

L'evocato principio di corrispondenza sarebbe qui rilevante sotto un duplice profilo: per un verso, esso non ammette che le funzioni di un ente territoriale possano essere finanziate mediante ricorso ad entrate diverse da quelle che, in via ordinaria, competono al suo bilancio; per altro verso, lo stesso principio presuppone che le risorse (ordinarie) degli enti territoriali siano destinate al finanziamento delle funzioni da essi svolte, e non al finanziamento di funzioni svolte da altri soggetti.

3.3.1.— Secondo la ricorrente, l'art. 119, quinto comma, Cost. sarebbe violato anche in relazione ai principi di uguaglianza e ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost., e ai principi di solidarietà politica, economica e sociale di cui all'art. 2 Cost.

Lo Stato, infatti, ha il compito di destinare agli enti territoriali risorse aggiuntive rispetto a quelle indicate nei commi secondo e terzo del medesimo art. 119 Cost., e di effettuare interventi speciali in favore di alcuni di essi, con le precise finalità, indicate dal quinto comma dell'art. 119 Cost., di promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, di rimuovere gli squilibri economici e sociali, di rafforzare la garanzia dell'effettivo esercizio dei diritti della persona, di intervenire ove ricorra la necessità di provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle funzioni affidate alla competenza degli enti autonomi territoriali.

Il quinto comma dell'art. 119, Cost. delinea, quindi, una peculiare funzione "sussidiaria" dello Stato, a garanzia di alcuni valori fondanti della comunità nazionale. Tale funzione

Innovazione e Diritto

verrebbe in rilievo in occasione del verificarsi degli eventi indicati nell'art. 2, comma 1, lettera c), della legge n. 225 del 1992; in casi siffatti, le amministrazioni locali si trovano a dover fronteggiare situazioni che pregiudicano i valori contemplati nel parametro evocato, in quanto fuoriescono dal normale esercizio delle funzioni delle autonomie territoriali.

Pertanto, le disposizioni sottoposte a scrutinio avrebbero l'effetto di determinare la «sostanziale abdicazione» da parte dello Stato ai propri compiti espressamente contemplati nell'art. 119, quinto comma, Cost.

Il contrasto con i principi di uguaglianza e di ragionevolezza discenderebbe dall'avere posto l'onere degli interventi finalizzati a fronteggiare l'evento calamitoso a carico delle collettività colpite dall'evento stesso, a dispetto della responsabilità dello Stato per la rimozione degli squilibri economici e sociali, e per la garanzia dell'effettivo esercizio dei diritti della persona.

In proposito, la ricorrente richiama il dibattito parlamentare svoltosi in sede di conversione del decreto-legge impugnato, nel corso del quale è stato segnalato il possibile profilo di illegittimità costituzionale di disposizioni che configurano un trattamento deteriore per le popolazioni colpite da eventi catastrofici. Di qui discenderebbe l'irragionevolezza della scelta legislativa di imporre un aumento dei tributi proprio alle popolazioni colpite dalla calamità naturale. Per un verso, infatti, alla base della imposizione non vi sarebbe alcuna manifestazione di capacità contributiva, dovendosi al contrario ritenere probabile una riduzione di tale capacità in capo ai cittadini dei territori colpiti; per altro verso, le disposizioni in esame risulterebbero in contraddizione con quanto previsto dal comma 5-ter del medesimo art. 5 della legge n. 225 del 1992, che prevede agevolazioni fiscali a favore dei soggetti colpiti da eventi calamitosi.

Sarebbe evidente, a parere della Regione Puglia, anche la violazione del principio di solidarietà sancito dall'art. 2 Cost., da declinarsi come dovere di solidarietà, secondo l'accezione utilizzata nell'art. 119, quinto comma, Cost.

3.3.2.— La ricorrente reputa violato, inoltre, l'art. 119, primo comma, Cost. e il principio, ivi consacrato, dell'autonomia di entrata e di spesa delle Regioni. Questo principio sarebbe compromesso da disposizioni statali che impongono di finanziare, a carico del bilancio regionale, l'esercizio di funzioni esercitate dallo Stato, e che prescrivono aumenti dei tributi nella misura massima consentita dalla legislazione nazionale vigente, così azzerando ogni margine di scelta delle Regioni.

Innovazione e Diritto

Se è vero, poi, che le Regioni possono, in luogo di deliberare aumenti, ridurre o eliminare spese in precedenza stabilite, nondimeno anche tale soluzione alternativa realizzerebbe una compressione dell'autonomia regionale.

La ricorrente, richiamando la sentenza n. 320 del 2004 della Corte costituzionale, evidenzia come la "costrizione" a ridurre le politiche di spesa, per il tramite della minaccia costituita dalla possibile compressione dell'autonomia di entrata, incida sull'esercizio delle competenze attribuite alle Regioni in numerosi ambiti materiali.

La violazione dei principi di autonomia finanziaria delle Regioni e di corrispondenza tra le entrate ordinarie di queste ultime e le funzioni esercitate sarebbe apprezzabile anche da un ulteriore punto di vista. Se, infatti, le risorse di cui ai commi secondo e terzo dell'art. 119 Cost., devono consentire agli enti di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite, salva la possibilità per lo Stato di destinare risorse aggiuntive e di effettuare interventi speciali (sono richiamate le sentenze n. 37 del 2004 e n. 370 del 2003), la Regione colpita dall'evento è costretta a ridurre lo stanziamento di bilancio volto a finanziare proprie funzioni amministrative, per evitare la compressione della propria autonomia di entrata. Risulta in tal modo vulnerato il principio di corrispondenza tra risorse ordinarie e finanziamento delle funzioni regionali.

La ricorrente precisa di essere consapevole dell'orientamento ormai consolidato della Corte costituzionale, secondo cui il sistema configurato dall'art. 119 Cost. non è in grado di dispiegare pienamente i suoi effetti fino a quando non sarà operante la legge statale ivi prevista per il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Nondimeno, la stessa Corte ha più volte chiarito come ciò non escluda che, prima della compiuta attuazione, l'art. 119 sia in grado di imporre alcuni precetti, di immediata applicabilità. In particolare, oltre al richiamato "principio di corrispondenza" tra entrate e funzioni, il parametro citato evidentemente impedisce che si proceda in senso inverso a quanto in esso prescritto, nel senso che sarebbe comunque vietato configurare un sistema finanziario che contraddica i principi indicati (sono richiamate le sentenze n. 423, n. 320, n. 241 e n. 37 del 2004), come invece disposto dalle previsioni oggetto della presente impugnazione.

3.3.3.— La difesa regionale prospetta un ulteriore profilo di illegittimità costituzionale dei commi 5-quater e 5-quinquies dell'art. 5 della legge n. 225 del 1992, ancora per violazione

Innovazione e Diritto

dell'art. 119 Cost., avuto riguardo all'imposizione di vincoli di destinazione a risparmi di spesa e ad entrate regionali.

Al riguardo, è richiamata la giurisprudenza costituzionale secondo cui dal parametro costituzionale indicato si deduce il divieto di istituire fondi a destinazione vincolata in ambiti materiali attribuiti alla competenza residuale o concorrente delle Regioni.

Pur non ricorrendo, nella specie, l'istituzione di un fondo siffatto, il principio invocato avrebbe una portata più generale, tale da ricomprendere anche il vincolo posto dalle norme sottoposte a scrutinio, il quale grava, alternativamente, sulle somme derivanti dall'aumento del prelievo tributario, ove disposto dal Presidente della Regione colpita dall'evento calamitoso, ovvero sulle somme derivanti dai risparmi di spesa deliberati dalla medesima Regione per evitare di aumentare il prelievo tributario.

Il divieto di porre vincoli di destinazione sulle somme che lo Stato trasferisce alle Regioni dovrebbe valere a fortiori in riferimento alle risorse che le Regioni reperiscono autonomamente, quali sono quelle derivanti da aumenti del prelievo tributario e quelle conseguenti a riduzione delle spese.

La ricorrente segnala l'assenza di precedenti giurisprudenziali sul tema, a suo dire riconducibile al fatto che fino ad oggi la legislazione statale non ha mai esercitato una così radicale compressione dell'autonomia finanziaria regionale.

3.3.4.— Secondo la Regione Puglia, le disposizioni in esame si porrebbero in contrasto anche con gli artt. 117, terzo comma, e 119, secondo comma, Cost., in relazione alla competenza concorrente in materia di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario.

Quest'ultimo sarebbe, infatti, l'ambito materiale direttamente interessato dai commi 5-quater e 5-quinquies dell'art. 5 della legge n. 225 del 1992, i quali dettano regole di "coordinamento" degli oneri finanziari connessi alla gestione dello stato di emergenza derivante da calamità naturali o eventi catastrofici, ponendone il relativo peso sui bilanci regionali, con conseguente limitazione della potestà di spesa delle Regioni, e rendendo solo eventuale il ricorso al Fondo nazionale di protezione civile.

Trattandosi di ambito materiale attribuito alla competenza concorrente, occorre discernere tra principi fondamentali e norme di dettaglio, utilizzando criteri che tengano conto della peculiarità della materia.

Innovazione e Diritto

In tema di coordinamento della finanza pubblica, la Corte costituzionale ha più volte affermato che le norme statali che impongono vincoli alle spese sono espressive di principi fondamentali soltanto se tali vincoli sono finalizzati a raggiungere l'obiettivo del riequilibrio della finanza pubblica (tra le più recenti, sentenze n. 326 e n. 52 del 2010). Nel caso di specie, la ricorrente ritiene che debba essere esclusa la natura di principi fondamentali della materia per le disposizioni contenute nei commi 5-quater e 5-quinquies, primo periodo, in quanto non finalizzate al perseguimento dell'obiettivo del riequilibrio della finanza pubblica.

3.3.5.— In via subordinata rispetto alle censure finora esaminate, la Regione Puglia prospetta l'illegittimità costituzionale – per violazione dell'art. 119, quinto comma, Cost., anche in relazione agli artt. 2 e 3 Cost. –del comma 5-quinquies, primo periodo, dell'art. 5 della legge n. 225 del 1992, nella parte in cui, pur in presenza delle due condizioni in esso contemplate (insufficienza delle ricorse reperite ai sensi del precedente comma 5-quater e qualificazione dell'emergenza come «di rilevanza nazionale»), subordina l'accesso al Fondo nazionale di protezione civile ad una valutazione "politica" del Governo.

La previsione indicata, oltre a risultare irragionevole, contrasterebbe con il dovere solidaristico che impone allo Stato di assicurare le «risorse aggiuntive» e gli «interventi necessari» a garantire quei valori imprescindibili dell'ordinamento, indicati nei parametri evocati, tutte le volte in cui tali valori non possano essere assicurati dal «normale esercizio delle funzioni» spettanti alle autonomie territoriali.

Infatti, una volta che la Regione colpita dall'emergenza abbia dimostrato di aver adottato le misure previste dal comma 5-quater, o di essere impossibilitata ad adottarle, o, comunque, di non avere risorse sufficienti per fronteggiare l'emergenza, l'accesso al Fondo nazionale dovrebbe essere "automatico".

3.3.6.— In via ulteriormente subordinata, anche rispetto alla censura che precede, la Regione Puglia ritiene che il comma 5-quinquies, introdotto nell'art. 5 della legge n. 225 del 1992, contrasti con gli artt. 117, terzo comma, e 118, primo comma, Cost., nonché con il principio di leale collaborazione.

La ricorrente, dopo aver ribadito l'incidenza della norma impugnata sull'ambito materiale del coordinamento della finanza pubblica, osserva come la giurisprudenza costituzionale abbia ritenuto legittima l'avocazione, da parte dello Stato, di funzioni amministrative in materie non appartenenti alla sua legislazione esclusiva, a condizione che ricorrano esigenze di

Innovazione e Diritto

unitarietà della disciplina e che le Regioni siano coinvolte nell'esercizio della funzione, secondo il modulo procedimentale dell'«intesa».

La difesa regionale sottolinea altresì che, nella specie, pur essendo innegabile che ricorrano esigenze unitarie, non è prevista alcuna forma di coinvolgimento della Regione interessata, con palese violazione del principio di leale collaborazione.

3.3.7.— Ancora in via subordinata, la ricorrente ritiene che la disposizione contenuta nel comma 5-quinquies, primo periodo, dell'art. 5 della legge n. 225 del 1992 – nella parte in cui prevede che sia il Governo a qualificare l'evento calamitoso come evento di «rilevanza nazionale», al di fuori di qualsiasi sede concertativa – si ponga in contrasto con gli artt. 117, terzo comma, e 118, primo comma, Cost., nonché con il principio di leale collaborazione.

Gli argomenti a sostegno della censura sono analoghi a quelli sintetizzati nel paragrafo precedente, al quale pertanto si rinvia.

Allo stesso modo di quanto accade per l'accesso al Fondo nazionale di protezione civile, la disposizione oggetto di censura prevede la valutazione unilaterale del Governo, trascurando completamente l'esigenza di garantire la parità tra i soggetti istituzionali coinvolti e la leale collaborazione tra gli stessi.

4.— Con ricorso notificato il 27 aprile 2011 e depositato il successivo 6 maggio (reg. ric. n. 41 del 2011), la Regione Marche ha promosso questioni di legittimità costituzionale dell'art. 2, comma 2-quater, del d.l. n. 225 del 2010, convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge n. 10 del 2011, nella parte in cui introduce i commi 5-quater e 5-quinquies, primo periodo, nell'art. 5 della legge n. 225 del 1992, per violazione degli artt. 117, terzo comma, 118, primo comma, e 119 Cost., e del principio di leale collaborazione.

4.1.— Gli argomenti svolti dalla ricorrente sono sostanzialmente analoghi a quelli sintetizzati nel paragrafo 3 in riferimento al ricorso della Regione Puglia. Si può pertanto fare rinvio alla richiamata sintesi.

4.1.1.— Il ricorso qui in esame si differenzia da quello richiamato, solo in quanto contiene l'esposizione dei fatti che hanno specificamente interessato il territorio della Regione Marche a seguito degli eventi calamitosi verificatisi nel periodo dal 1° al 6 marzo 2011.

In particolare, la ricorrente richiama il contenuto della risoluzione n. 40 approvata dal Consiglio regionale, nella seduta del 5 aprile 2011, con la quale è stata impegnata la Giunta regionale a promuovere ricorso avverso l'art. 2, comma 2-quater, del d.l. n. 225 del 2010

Innovazione e Diritto

davanti alla Corte costituzionale, nonché ad impugnare la direttiva del Presidente del Consiglio dei ministri del 14 marzo 2011 davanti al competente giudice amministrativo.

Nella citata risoluzione si dà atto che il territorio regionale è stato colpito da «fenomeni temporaleschi diffusi di eccezionale intensità che hanno provocato ingenti danni alle infrastrutture, agli edifici pubblici e privati, nonché una grave compromissione delle attività produttive nelle zone interessate», con danni calcolati, a seguito di una prima ricognizione, in circa 462 milioni di euro, esclusi quelli all'agricoltura.

La risoluzione precisa inoltre che, in data 10 marzo 2011, il Presidente del Consiglio dei ministri ha dichiarato lo stato di emergenza, in relazione ai suddetti eventi, fino al 31 marzo 2012. A questo punto la Regione Marche ha chiesto al Governo di disporre l'utilizzo del Fondo nazionale di protezione civile, considerata la rilevanza nazionale degli eventi calamitosi, ma, con nota del 31 marzo 2011, la Presidenza del Consiglio dei ministri – Dipartimento della protezione civile, previo richiamo alla direttiva del Presidente del Consiglio dei ministri 14 marzo 2011, ha ribadito la necessità che la Regione certifichi: a) se sono state individuate disponibilità all'interno del proprio bilancio per fronteggiare l'emergenza in questione; b) se sono state aumentate fino al massimo le aliquote fiscali di competenza, e, in particolare, l'aliquota dell'accisa regionale sulla benzina.

La stessa risoluzione conclude evidenziando che l'interpretazione dell'art. 2, comma 2-quater, del d.l. n. 225 del 2010, fornita dalla direttiva del Presidente del Consiglio dei ministri 14 marzo 2011, «condiziona rigidamente l'intervento statale al completo utilizzo da parte delle Regioni interessate della potestà tributaria lorda riconosciuta, negando in tal modo la rilevanza nazionale dell'evento e riducendo la giustificazione dell'intervento nazionale ad una pura funzione suppletiva nell'ipotesi di insufficienza dei mezzi regionali, indipendentemente dalla natura e dalla qualità degli eventi straordinari».

5.— Con ricorso notificato il 27 aprile 2011 e depositato il successivo 6 maggio (reg. ric. n. 42 del 2011), la Regione Abruzzo ha promosso questioni di legittimità costituzionale dell'art. 2, comma 2-quater, del d.l. n. 225 del 2010, convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge n. 10 del 2011, nella parte in cui introduce i commi 5-quater e 5-quinquies, primo periodo, nell'art. 5 della legge n. 225 del 1992, per violazione degli artt. 2, 3, 117, terzo comma, 118, primo comma, e 119 Cost., e del principio di leale collaborazione.

Innovazione e Diritto

5.1.— Gli argomenti svolti dalla ricorrente sono in tutto identici a quelli sintetizzati nel paragrafo 3 in riferimento al ricorso della Regione Puglia, e pertanto si può fare rinvio alla predetta sintesi.

6.— Con ricorso notificato il 27 aprile 2011 e depositato il successivo 6 maggio (reg. ric. n. 43 del 2011), la Regione Toscana ha promosso questioni di legittimità costituzionale dell'art. 2, comma 2-quater, del d.l. n. 225 del 2010, convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge n. 10 del 2011, nella parte in cui introduce i commi 5-quater e 5-quinquies, primo periodo, nell'art. 5 della legge n. 225 del 1992, per violazione degli artt. 117, terzo comma, 118, primo comma, e 119 Cost., e del principio di leale collaborazione.

6.1.— Gli argomenti svolti dalla ricorrente sono in tutto identici a quelli sintetizzati nel paragrafo 3 in riferimento al ricorso della Regione Puglia, e pertanto si può fare rinvio alla predetta sintesi.

7.— Il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, si è costituito in ciascuno dei giudizi chiedendo che le questioni prospettate siano dichiarate infondate.

La difesa statale svolge argomentazioni analoghe in tutti gli atti di costituzione, i quali, pertanto, possono essere esaminati congiuntamente.

7.1.— Dopo avere riepilogato le censure proposte nei confronti della normativa introdotta dall'art. 2, comma 2-quater, del d.l. n. 225 del 2010, l'Avvocatura generale dello Stato evidenzia, in primo luogo, l'erroneo presupposto da cui muoverebbero le impugnative regionali, secondo cui la funzione di protezione civile concernente gli eventi previsti dall'art. 2, comma 1, lettera c), della legge n. 225 del 1992 apparterrebbe alla competenza esclusiva dello Stato.

In realtà, la protezione civile è materia di legislazione concorrente, nella quale spetta allo Stato la determinazione dei principi fondamentali; la relativa funzione amministrativa sarebbe anch'essa ripartita tra i due livelli, regionale e statale, con la conseguenza che è prevista l'intesa con le Regioni interessate riguardo ad ogni aspetto di determinazione e di gestione dello stato di emergenza. L'esercizio delle funzioni mantenute dallo Stato, attraverso il Servizio nazionale di protezione civile, ha poi natura sostitutiva e di sostegno dei governi territoriali, per i casi in cui questi non siano in grado di fare fronte autonomamente all'emergenza.

Innovazione e Diritto

La difesa statale osserva inoltre che gli eventi indicati nell'art. 2, comma 1, lettera c), della legge n. 225 del 1992, in riferimento ai quali l'art. 5 della medesima legge prevede la dichiarazione dello stato di emergenza, non necessariamente coincidono con le emergenze nazionali, la cui portata comporta la "socializzazione" dei relativi oneri finanziari. Dovrebbe dunque distinguersi tra gli eventi emergenziali di ambito locale e quelli che presentano rilevanza nazionale.

Le disposizioni censurate, poi, sarebbero in linea con i principi e criteri direttivi della legge 5 maggio 2009, n. 42 (Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione), finalizzati ad assicurare autonomia di entrata e di spesa agli enti territoriali, «in maniera da sostituire gradualmente, per tutti i livelli di governo, il criterio della spesa storica e da garantire la loro massima responsabilizzazione» (art. 1, comma 1). L'art. 2, comma 2, della citata legge di delega indica, infatti, tra i principi e criteri direttivi, quello dell'autonomia di entrata e di spesa e della maggiore responsabilizzazione amministrativa, finanziaria e contabile di tutti i livelli di governo (lettera a); l'attribuzione di risorse autonome in relazione alle rispettive competenze e secondo il criterio di territorialità (lettera e); la «riduzione della imposizione fiscale statale in misura corrispondente alla più ampia autonomia di entrata delle regioni ed enti locali […] e corrispondente riduzione delle risorse statali umane e strumentali»; l'«eliminazione dal bilancio dello Stato delle previsioni di spesa relative al finanziamento delle funzioni attribuite a regioni, province, comuni e città metropolitane» (lettera ee).

In siffatto contesto normativo, prosegue la difesa statale, le disposizioni censurate coerentemente prevedono che l'evento emergenziale di ambito locale non possa determinare l'intervento finanziario dello Stato prima che la Regione interessata abbia operato nella direzione dell'assunzione della relativa responsabilità finanziaria. L'intervento dello Stato, in ossequio al principio di sussidiarietà, segue necessariamente quello dell'ente territoriale, ove questo si trovi nella oggettiva impossibilità di continuare a fare fronte all'emergenza locale con le proprie risorse.

La "generale socializzazione" degli oneri finanziari connessi ad eventi emergenziali locali, affermatasi nell'assenza di principi relativi ai profili finanziari e di copertura, avrebbe determinato una progressiva "deresponsabilizzazione" dei diversi livelli di governo – con particolare riguardo alla valutazione della durata dell'emergenza – e la conseguente crescita

Innovazione e Diritto

esponenziale dei flussi di spesa pubblica, ben percepibile nell'attuale congiuntura finanziaria negativa.

7.2.— Su queste premesse di ordine generale, la difesa dello Stato procede all'esame delle censure formulate nei ricorsi regionali.

7.2.1.— Ad avviso della stessa difesa, non sussisterebbe la violazione dell'art. 77 Cost., prospettata dalla sola Regione Liguria (ric. n. 38 del 2011) sul rilievo che l'art. 2, comma 2-quater, approvato in sede di conversione del d.l. n. 225 del 2010, avrebbe un contenuto del tutto estraneo alla materia regolata dal decreto-legge citato, e non presenterebbe i presupposti di necessità ed urgenza.

Per un verso, infatti, le disposizioni introdotte con la norma censurata sarebbero pertinenti all'oggetto del decreto, recante «Proroga di termini previsti da disposizioni legislative e di interventi urgenti in materia tributaria e di sostegno alle imprese e alle famiglie», e, per altro verso, i presupposti di necessità ed urgenza sarebbero riferibili al contenuto del decreto-legge, e non a quello della legge di conversione.

7.2.2.— Sarebbe del pari insussistente il contrasto, prospettato in tutti i ricorsi, tra le disposizioni contenute nei censurati commi 5-quater e 5-quinquies e l'autonomia finanziaria riconosciuta alle Regioni dall'art. 119 Cost., con riguardo al principio della corrispondenza tra funzioni esercitate e risorse finanziarie.

Si assume dalle ricorrenti, infatti, che le predette disposizioni porrebbero a carico della Regione colpita dall'evento calamitoso il costo degli interventi necessari per fronteggiare lo stato di emergenza deliberato ai sensi dell'art. 5, comma 1, della legge n. 225 del 1992, e, in particolare, l'onere derivante dall'esercizio delle funzioni di protezione civile affidate allo Stato.

La difesa statale ribadisce quanto evidenziato in premessa, e cioè che la protezione civile è materia di legislazione concorrente ed è funzione ripartita tra Stato e Regioni, sicché, oltre alle funzioni conferite alle Regioni dall'art. 108 del d.lgs. n. 112 del 1998, è prevista l'intesa per ogni aspetto attinente alla determinazione ed alla gestione emergenziale.

Più specificamente, l'intesa è prevista per: a) la deliberazione e la revoca dello stato d'emergenza (art. 107, comma 1, lettera b, del d.lgs. n. 112 del 1998); b) l'emanazione delle ordinanze (art. 107, comma 1, lettera c, del medesimo d.lgs.); c) la predisposizione dei piani d'emergenza in caso di eventi di cui all'art. 2, comma 1, lettera c), della legge n. 225 del 1992

(art. 107, comma 1, lettera f, punto 2, dello stesso d.lgs.); d) la definizione degli interventi e della struttura organizzativa necessari per fronteggiare gli eventi calamitosi (art. 5, comma 4-bis, del d.l. n. 343 del 2001).

Quanto poi al significato della previsione contenuta nell'art. 5, comma 1, del d.l. n. 343 del 2001, il quale, nell'indicare le competenze del Presidente del Consiglio dei ministri (o del Ministro dell'interno, su delega del primo), fa riferimento alla determinazione delle «politiche di protezione civile», la difesa statale sottolinea come detta previsione riguardi la titolarità delle politiche di intervento delle strutture del Servizio nazionale di protezione civile, da non confondere con la titolarità delle funzioni amministrative nella materia in esame, che appartengono anche alle Regioni. Nel riparto delle predette funzioni, l'intervento statale si configurerebbe, come già detto, per la natura necessariamente sostitutiva e di sostegno del livello di governo interessato.

L'infondatezza della lamentata lesione all'autonomia finanziaria regionale, sotto il profilo della corrispondenza tra funzioni e risorse, emergerebbe ulteriormente, secondo l'Avvocatura generale dello Stato, considerando che le disposizioni introdotte dalla norma impugnata prevedono, ai fini del reperimento delle risorse finanziarie necessarie a fronteggiare gli eventi emergenziali locali, un percorso graduale, con la partecipazione di enti di diverso livello. Nella fase iniziale, è chiamata ad attivarsi la Regione interessata dall'evento, la quale, in ossequio al principio di responsabilità finanziaria, è obbligata a far fronte, con i propri fondi, alle funzioni ad essa attribuite; successivamente, è previsto, in forza del principio di sussidiarietà, l'intervento solidaristico dello Stato, sul presupposto che le iniziative assunte dalla Regione non garantiscano la copertura degli oneri connessi all'evento emergenziale.

Le materie coinvolte – protezione civile e coordinamento della finanza pubblica – appartengono entrambe alla competenza legislativa concorrente, nella quale spetta allo Stato l'emanazione dei principi fondamentali; tuttavia, come precisato dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 16 del 2010, la nozione di "principio fondamentale" non può essere cristallizzata in una formula valida in ogni circostanza, dovendosi tenere conto del contesto e del momento congiunturale in relazione ai quali l'accertamento va compiuto, e della peculiarità della materia. Nella stessa pronuncia, previo richiamo alle precedenti sentenze n. 284 e n. 237 del 2009, la Corte ha precisato che, in materia di coordinamento della finanza

Innovazione e Diritto

pubblica, i principi comprendono anche «norme puntuali adottate dal legislatore per realizzare in concreto le finalità del coordinamento finanziario, che per sua natura eccede le possibilità di intervento dei livelli territoriali sub-statali».

Nel caso di specie, secondo la difesa statale, le disposizioni introdotte dalla norma in oggetto interverrebbero in un ambito delimitato della materia «protezione civile» (quello relativo agli eventi di rilevanza soltanto locale), fissando l'obiettivo del preventivo concorso della finanza regionale nel sostenere le spese di esercizio delle funzioni regionali, nonché, con riferimento alla materia del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, l'obiettivo di un riequilibrio della finanza pubblica, finora gravata dai costi della generalizzata socializzazione degli oneri derivanti da eventi emergenziali di portata soltanto locale.

L'Avvocatura generale dello Stato richiama le affermazioni della Corte costituzionale a proposito «dell'obbligo generale di tutte le Regioni, ivi comprese quelle a statuto speciale, di contribuire all'azione di risanamento della finanza pubblica» (sentenze n. 190 del 2008, n. 169 e n. 82 del 2007), sottolineando come, nella specie, la transitorietà del contenimento complessivo, secondo quanto indicato dalla stessa Corte (sentenze n. 297 del 2009 e n. 289 del 2008), sia insita nella situazione emergenziale.

Di qui la conclusione che l'eventuale impatto della norma censurata sull'autonomia finanziaria regionale si tradurrebbe in una «circostanza di fatto come tale non incidente sul piano della legittimità costituzionale» (sono richiamate le sentenze n. 40 del 2010, n. 169 del 2007 e n. 36 del 2004).

7.2.3.— La difesa statale reputa non fondata anche la censura prospettata dalle ricorrenti in riferimento all'art. 119, quinto comma, Cost., sotto il profilo della violazione del dovere solidaristico che sarebbe imposto dal predetto parametro, richiamato, in alcuni ricorsi (Liguria, Basilicata, Puglia, Abruzzo), unitamente all'art. 2 Cost.

A parte il rilievo sulla non compiuta attuazione dell'art. 119 Cost., l'Avvocatura generale dello Stato osserva come il principio sancito dal quinto comma non riguardi gli eventi emergenziali, bensì «obiettivi di carattere programmatico relativi a consolidate realtà territoriali variamente deficitarie o complesse […], sotto il profilo socio economico, infrastrutturale, di conformazione del territorio, di tutela del patrimonio storico ed artistico». In tal senso deporrebbe la previsione contenuta nell'art. 16 della legge n. 42 del 2009, che, nell'indicare i principi e criteri direttivi per «gli interventi di cui al quinto comma dell'art. 119

Innovazione e Diritto

della Costituzione», stabilisce, tra l'altro, che tali interventi – «finanziati con contributi speciali dal bilancio dello Stato, con i finanziamenti dell'Unione europea e con i cofinanziamenti nazionali» – siano attuati «secondo il metodo della programmazione pluriennale».

Il parametro evocato non potrebbe pertanto fondare il preteso obbligo dello Stato di finanziare direttamente, ed in via esclusiva, gli oneri derivanti dall'esercizio della funzione di protezione civile per eventi emergenziali di rilevanza locale.

In ogni caso poi, secondo la difesa statale, il percorso graduale di reperimento delle risorse finanziarie, delineato dalle norme impugnate, sarebbe in linea con il principio di responsabilità sussidiaria dello Stato, sancito dall'art. 119 Cost., nonché con il più generale principio di solidarietà di cui all'art. 2 Cost.

7.2.4.— Per ragioni in parte analoghe, sarebbe insussistente anche la violazione dei principi di uguaglianza e di ragionevolezza, prospettata da alcune ricorrenti (Liguria, Basilicata, Puglia e Abruzzo), sul rilievo che le norme censurate irragionevolmente porrebbero maggiori oneri a carico delle popolazioni già colpite dall'emergenza, discriminando i contribuenti su base territoriale.

La difesa statale ribadisce che il ricorso ad una maggiore pressione fiscale è previsto come eventuale, graduale e contenuto nei limiti massimi già fissati dalla legge, e non coinvolge i soggetti danneggiati, per i quali è sospeso o differito ogni adempimento e versamento, ai sensi dell'art. 5, comma 5-ter, della legge n. 225 del 1992. Così precisato, il contenuto della nuova disciplina non risulterebbe affatto irragionevole né discriminante. Limitatamente a quanto prospettato nel ricorso della Regione Puglia, l'Avvocatura generale dello Stato rileva che la questione in oggetto, nella parte in cui fa riferimento al principio della capacità contributiva dei cittadini dei territori interessati dall'evento, sarebbe inammissibile prima ancora che non fondata, per la mancata evocazione dell'art. 53 Cost.

7.2.5.— Ad avviso della difesa statale risulterebbe non fondata pure la questione prospettata in riferimento agli artt. 23, 121 e 123 Cost., dalla sola Regione Liguria. Secondo la ricorrente, le disposizioni censurate, nella parte in cui individuano nel Presidente della Regione colpita dall'evento calamitoso l'organo competente a disporre l'aumento del prelievo fiscale, si porrebbero in contrasto con il principio di legalità, violando anche l'autonomia statutaria regionale e il riparto delle competenze tra organi regionali.

Innovazione e Diritto

In senso contrario, l'Avvocatura generale dello Stato osserva come, per un verso, il rispetto del principio di legalità sia assicurato dall'essere già previsto, con legge, il limite massimo entro il quale può disporsi l'aumento della pressione fiscale, e, per altro verso, l'intervento del Presidente della Regione rientri tra quei «mezzi e poteri straordinari» necessari – e per questo consentiti – per fronteggiare gli eventi emergenziali di cui all'art. 2, comma 1, lettera c), della legge n. 225 del 1992. La titolarità del potere riconosciuto dalla citata norma è affidata al Presidente della Regione come organo rappresentativo dell'ente responsabile della politica locale, in conformità alle regole sul riparto di competenze dettate dall'art. 121 Cost.

7.2.6.— Del pari non fondata sarebbe, sempre secondo la difesa statale, la questione sollevata da tutte le ricorrenti in riferimento agli artt. 117, terzo comma, 118, primo comma, Cost., e al principio di leale collaborazione.

A parere delle Regioni che hanno promosso gli odierni giudizi, la normativa impugnata violerebbe gli indicati parametri nella parte in cui, disciplinando la materia di legislazione concorrente della protezione civile, non prevede alcuna forma di concertazione ai fini della valutazione della rilevanza nazionale dell'evento, da cui discende la possibilità, per la Regione colpita, di accedere in via prioritaria e non sussidiaria al Fondo nazionale di protezione civile.

L'Avvocatura generale dello Stato segnala come, in realtà, l'invocato principio di leale collaborazione sia assicurato dalla previsione dell'intesa nella fase di deliberazione dello stato di emergenza, secondo quanto previsto dall'art. 107, comma 1, lettera b), del d.lgs. n. 112 del 1998.

L'assunto troverebbe conferma nella direttiva del Presidente del Consiglio dei ministri 14 marzo 2011, nella quale, a proposito della deliberazione dello stato di emergenza, è previsto che «le Regioni forniscano elementi conoscitivi al Dipartimento della protezione civile […] per un'approfondita verifica dei presupposti che giustificano la dichiarazione dello stato d'emergenza». Sarebbe in tal modo garantito il momento partecipativo e collaborativo delle Regioni nella qualificazione dell'evento come di «rilevanza nazionale», ai fini dell'accesso diretto al finanziamento statale.

Peraltro, nemmeno in caso di eventi emergenziali localmente circoscritti l'accesso al Fondo nazionale di protezione civile risulterebbe rimesso ad una "valutazione politica" del Governo, dovendosi collegare la possibilità di accesso, prevista dal comma 5-quinquies, alla

Innovazione e Diritto

circostanza che la Regione interessata abbia effettivamente assunto le iniziative di sua competenza previste nel comma 5-quater.

A tale proposito, nella citata direttiva si legge che «le amministrazioni regionali, quindi, potranno richiedere al Dipartimento della protezione civile l'attivazione delle misure di cui al comma 5-quinquies, attestando di avere concretamente esperito le iniziative di propria competenza di cui al comma 5-quater […]. Il Dipartimento della protezione civile verifica la disponibilità del Fondo per la protezione civile e qualora tale Fondo fosse inadeguato, inoltrerà al Ministero dell'economia e delle finanze una motivata richiesta di attivazione del Fondo di cui all'art. 28 della legge n. 196 del 2009, fornendo allo stesso Ministero gli elementi dimostrativi sia del fabbisogno che dell'oggettiva impossibilità di farvi fronte con l'attivazione delle richiamate iniziative, ai fini della valutazione circa l'attivazione del Fondo per le spese impreviste».

8.— In prossimità dell'udienza, le Regioni Liguria, Puglia, Marche, Abruzzo e Toscana hanno depositato memorie nelle quali contestano quanto affermato dalla difesa statale ed insistono nelle conclusioni già rassegnate nei rispettivi ricorsi.

Considerato in diritto

1.— Le Regioni Liguria (reg. ric. n. 38 del 2011), Basilicata (reg. ric. n. 39 del 2011), Puglia (reg. ric. n. 40 del 2011), Marche (reg. ric. n. 41 del 2011), Abruzzo (reg. ric. n. 42 del 2011) e Toscana (reg. ric. n. 43 del 2011) hanno promosso questioni di legittimità costituzionale dell'articolo 2, comma 2-quater, del decreto-legge 29 dicembre 2010, n. 225 (Proroga di termini previsti da disposizioni legislative e di interventi urgenti in materia tributaria e di sostegno alle imprese e alle famiglie), convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 26 febbraio 2011, n. 10, nella parte in cui introduce i commi 5-quater e 5-quinquies, primo periodo, nell'art. 5 della legge 24 febbraio 1992, n. 225 (Istituzione del Servizio nazionale della protezione civile), per violazione, nel complesso, degli articoli 1, 2, 3, 23, 77, 117, 118, 119, 121 e 123 della Costituzione, e del principio di leale collaborazione.

I giudizi, in considerazione della loro connessione oggettiva devono essere riuniti, per essere decisi con un'unica pronuncia.

2.— Preliminarmente, occorre rilevare che le Regioni Liguria e Basilicata hanno impugnato genericamente i nuovi commi 5-quater e 5-quinquies della legge n. 225 del 1992, mentre le Regioni Puglia, Marche, Abruzzo e Toscana hanno impugnato l'intero comma 5-quater ed il solo primo periodo del comma 5-quinquies.

In ogni caso, anche le Regioni Liguria e Basilicata appuntano, nella sostanza, le proprie censure sul solo primo periodo del comma 5-quinquies, per cui deve ritenersi che esso costituisca l'oggetto dell'impugnativa regionale.

3.— La questione sollevata in relazione all'art. 77, secondo comma, Cost., è ammissibile e fondata.

3.1.— Questa Corte, con giurisprudenza costante, ha ritenuto ammissibili le questioni di legittimità costituzionale prospettate da una Regione, nell'ambito di un giudizio in via principale, in riferimento a parametri diversi da quelli, contenuti nel Titolo V della Parte seconda della Costituzione, riguardanti il riparto delle competenze tra lo Stato e le Regioni, quando sia possibile rilevare la ridondanza delle asserite violazioni su tale riparto e la ricorrente abbia indicato le specifiche competenze ritenute lese e le ragioni della lamentata lesione (ex plurimis, sentenze n. 128 del 2011, n. 326 del 2010, n. 116 del 2006, n. 280 del 2004).

Con riferimento all'art. 77 Cost., questa Corte ha ribadito in parte qua la giurisprudenza sopra ricordata, riconoscendo che le Regioni possono impugnare un decreto-legge per motivi attinenti alla pretesa violazione del medesimo art. 77, «ove adducano che da tale violazione derivi una compressione delle loro competenze costituzionali» (sentenza n. 6 del 2004).

Nella fattispecie, la Regione Liguria, che ha sollevato questione di legittimità costituzionale per violazione dell'art. 77, secondo comma, Cost., motiva la ridondanza della suddetta censura sulle proprie attribuzioni costituzionali, facendo leva sul fatto che le norme impugnate incidono su un ambito materiale di competenza legislativa concorrente («protezione civile»). Attraverso il ricorso al decreto-legge, lo Stato avrebbe vincolato le Regioni utilizzando uno strumento improprio, ammesso dalla Costituzione per esigenze del tutto diverse; inoltre, l'approvazione di una nuova disciplina "a regime", attraverso la corsia accelerata della legge di conversione, pregiudicherebbe la possibilità per le Regioni di rappresentare le proprie esigenze nel procedimento legislativo.

Innovazione e Diritto

Questa Corte condivide l'individuazione, operata dalla suddetta ricorrente, dell'ambito materiale di incidenza delle norme impugnate, con la conseguenza che la violazione denunciata risulta potenzialmente idonea a determinare una lesione delle attribuzioni costituzionali delle Regioni (in tal senso, ex plurimis, sentenze n. 6 del 2004 e n. 303 del 2003).

Ricorrono, quindi, le condizioni per prendere in esame la questione relativa alla pretesa violazione dell'art. 77, secondo comma, Cost. da parte delle norme statali impugnate.

3.2.— Preliminarmente, occorre osservare che le disposizioni oggetto di ricorso sono state introdotte nel corpo del d.l. n. 225 del 2010 per effetto di emendamenti approvati in sede di conversione. Esse non facevano parte, pertanto, del testo originario del decreto-legge sottoposto alla firma del Presidente della Repubblica.

Va rilevato altresì che le disposizioni di cui sopra regolano i rapporti finanziari tra Stato e Regioni in materia di protezione civile non con riferimento ad uno o più specifici eventi calamitosi, o in relazione a situazioni già esistenti e bisognose di urgente intervento normativo, ma in via generale e ordinamentale per tutti i casi futuri di possibili eventi calamitosi, di cui all'art. 2, comma 1, lettera c), della legge n. 225 del 1992. Si tratta quindi di una normativa "a regime", del tutto slegata da contingenze particolari, inserita tuttavia nella legge di conversione di un decreto-legge denominato «Proroga di termini previsti da disposizioni legislative e di interventi urgenti in materia tributaria e di sostegno alle imprese e alle famiglie».

Il preambolo di tale atto con forza di legge così recita: «Ritenuta la straordinaria necessità ed urgenza di provvedere alla proroga di termini previsti da disposizioni legislative e di adottare misure in materia tributaria e di sostegno alle imprese e alle famiglie, al fine di consentire una più concreta e puntuale attuazione dei correlati adempimenti». Le disposizioni impugnate sono state inserite, in sede di conversione, nell'art. 2, nella cui rubrica si legge: «Proroghe onerose di termini».

Da quanto sopra esposto risulta palese l'estraneità delle norme impugnate rispetto all'oggetto e alle finalità del decreto-legge cosiddetto "milleproroghe", in quanto si tratta di un frammento, relativo ai rapporti finanziari, della disciplina generale e sistematica, tuttora mancante, del riparto delle funzioni e degli oneri tra Stato e Regioni in materia di protezione civile.

Innovazione e Diritto

3.3.— Questa Corte ha individuato, tra gli indici alla stregua dei quali verificare «se risulti evidente o meno la carenza del requisito della straordinarietà del caso di necessità e d'urgenza di provvedere», la «evidente estraneità» della norma censurata rispetto alla materia disciplinata da altre disposizioni del decreto-legge in cui è inserita (sentenza n. 171 del 2007; in conformità, sentenza n. 128 del 2008).

La giurisprudenza sopra richiamata collega il riconoscimento dell'esistenza dei presupposti fattuali, di cui all'art. 77, secondo comma, Cost., ad una intrinseca coerenza delle norme contenute in un decreto-legge, o dal punto di vista oggettivo e materiale, o dal punto di vista funzionale e finalistico. La urgente necessità del provvedere può riguardare una pluralità di norme accomunate dalla natura unitaria delle fattispecie disciplinate, ovvero anche dall'intento di fronteggiare situazioni straordinarie complesse e variegate, che richiedono interventi oggettivamente eterogenei, afferenti quindi a materie diverse, ma indirizzati all'unico scopo di approntare rimedi urgenti a situazioni straordinarie venutesi a determinare.

Da quanto detto si trae la conclusione che la semplice immissione di una disposizione nel corpo di un decreto-legge oggettivamente o teleologicamente unitario non vale a trasmettere, per ciò solo, alla stessa il carattere di urgenza proprio delle altre disposizioni, legate tra loro dalla comunanza di oggetto o di finalità. Ai sensi del secondo comma dell'art. 77 Cost., i presupposti per l'esercizio senza delega della potestà legislativa da parte del Governo riguardano il decreto-legge nella sua interezza, inteso come insieme di disposizioni omogenee per la materia o per lo scopo.

L'inserimento di norme eterogenee all'oggetto o alla finalità del decreto spezza il legame logico-giuridico tra la valutazione fatta dal Governo dell'urgenza del provvedere ed «i provvedimenti provvisori con forza di legge», di cui alla norma costituzionale citata. Il presupposto del «caso» straordinario di necessità e urgenza inerisce sempre e soltanto al provvedimento inteso come un tutto unitario, atto normativo fornito di intrinseca coerenza, anche se articolato e differenziato al suo interno. La scomposizione atomistica della condizione di validità prescritta dalla Costituzione si pone in contrasto con il necessario legame tra il provvedimento legislativo urgente ed il «caso» che lo ha reso necessario, trasformando il decreto-legge in una congerie di norme assemblate soltanto da mera casualità temporale.

Innovazione e Diritto

L'art. 15, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400 (Disciplina dell'attività di Governo e ordinamento della Presidenza del Consiglio dei Ministri) – là dove prescrive che il contenuto del decreto-legge «deve essere specifico, omogeneo e corrispondente al titolo» – pur non avendo, in sé e per sé, rango costituzionale, e non potendo quindi assurgere a parametro di legittimità in un giudizio davanti a questa Corte, costituisce esplicitazione della ratio implicita nel secondo comma dell'art. 77 Cost., il quale impone il collegamento dell'intero decreto-legge al caso straordinario di necessità e urgenza, che ha indotto il Governo ad avvalersi dell'eccezionale potere di esercitare la funzione legislativa senza previa delegazione da parte del Parlamento.

3.4.— I cosiddetti decreti "milleproroghe", che, con cadenza ormai annuale, vengono convertiti in legge dalle Camere, sebbene attengano ad ambiti materiali diversi ed eterogenei, devono obbedire alla ratio unitaria di intervenire con urgenza sulla scadenza di termini il cui decorso sarebbe dannoso per interessi ritenuti rilevanti dal Governo e dal Parlamento, o di incidere su situazioni esistenti – pur attinenti ad oggetti e materie diversi – che richiedono interventi regolatori di natura temporale. Del tutto estranea a tali interventi è la disciplina "a regime" di materie o settori di materie, rispetto alle quali non può valere il medesimo presupposto della necessità temporale e che possono quindi essere oggetto del normale esercizio del potere di iniziativa legislativa, di cui all'art. 71 Cost. Ove le discipline estranee alla ratio unitaria del decreto presentassero, secondo il giudizio politico del Governo, profili autonomi di necessità e urgenza, le stesse ben potrebbero essere contenute in atti normativi urgenti del potere esecutivo distinti e separati. Risulta invece in contrasto con l'art. 77 Cost. la commistione e la sovrapposizione, nello stesso atto normativo, di oggetti e finalità eterogenei, in ragione di presupposti, a loro volta, eterogenei.

4.— La necessaria omogeneità del decreto-legge, la cui interna coerenza va valutata in relazione all'apprezzamento politico, operato dal Governo e controllato dal Parlamento, del singolo caso straordinario di necessità e urgenza, deve essere osservata dalla legge di conversione.

4.1.— Il principio della sostanziale omogeneità delle norme contenute nella legge di conversione di un decreto-legge è pienamente recepito dall'art. 96-bis, comma 7, del regolamento della Camera dei deputati, che dispone: «Il Presidente dichiara inammissibili gli

Innovazione e Diritto

emendamenti e gli articoli aggiuntivi che non siano strettamente attinenti alla materia del decreto-legge».

Sulla medesima linea si colloca la lettera inviata il 7 marzo 2011 dal Presidente del Senato ai Presidenti delle Commissioni parlamentari, nonché, per conoscenza, al Ministro per i rapporti con il Parlamento, in cui si esprime l'indirizzo «di interpretare in modo particolarmente rigoroso, in sede di conversione di un decreto-legge, la norma dell'art. 97, comma 1, del regolamento, sulla improponibilità di emendamenti estranei all'oggetto della discussione», ricordando in proposito il parere espresso dalla Giunta per il regolamento l'8 novembre 1984, richiamato, a sua volta, dalla circolare sull'istruttoria legislativa nelle Commissioni del 10 gennaio 1997.

Peraltro, il suddetto principio della sostanziale omogeneità delle norme contenute nella legge di conversione di un decreto-legge è stato richiamato nel messaggio del 29 marzo 2002, con il quale il Presidente della Repubblica, ai sensi dell'art. 74 Cost., ha rinviato alle Camere il disegno di legge di conversione del decreto-legge 25 gennaio 2002, n. 4 (Disposizioni urgenti finalizzate a superare lo stato di crisi per il settore zootecnico, per la pesca e per l'agricoltura), e ribadito nella lettera del 22 febbraio 2011, inviata dal Capo dello Stato ai Presidenti delle Camere ed al Presidente del Consiglio dei ministri nel corso del procedimento di conversione del decreto-legge oggetto degli odierni giudizi.

4.2.— Si deve ritenere che l'esclusione della possibilità di inserire nella legge di conversione di un decreto-legge emendamenti del tutto estranei all'oggetto e alle finalità del testo originario non risponda soltanto ad esigenze di buona tecnica normativa, ma sia imposta dallo stesso art. 77, secondo comma, Cost., che istituisce un nesso di interrelazione funzionale tra decreto-legge, formato dal Governo ed emanato dal Presidente della Repubblica, e legge di conversione, caratterizzata da un procedimento di approvazione peculiare rispetto a quello ordinario.

Innanzitutto, il disegno di legge di conversione del decreto-legge appartiene alla competenza riservata del Governo, che deve presentarlo alle Camere «il giorno stesso» della emanazione dell'atto normativo urgente. Anche i tempi del procedimento sono particolarmente rapidi, giacché le Camere, anche se sciolte, sono convocate appositamente e si riuniscono entro cinque giorni. In coerenza con la necessaria accelerazione del procedimento, i regolamenti

Innovazione e Diritto

delle Camere prevedono norme specifiche, mirate a consentire la conversione in legge entro il termine costituzionale di sessanta giorni.

Il Parlamento è chiamato a convertire, o non, in legge un atto, unitariamente considerato, contenente disposizioni giudicate urgenti dal Governo per la natura stessa delle fattispecie regolate o per la finalità che si intende perseguire. In definitiva, l'oggetto del decreto-legge tende a coincidere con quello della legge di conversione.

Non si può tuttavia escludere che le Camere possano, nell'esercizio della propria ordinaria potestà legislativa, apportare emendamenti al testo del decreto-legge, che valgano a modificare la disciplina normativa in esso contenuta, a seguito di valutazioni parlamentari difformi nel merito della disciplina, rispetto agli stessi oggetti o in vista delle medesime finalità. Il testo può anche essere emendato per esigenze meramente tecniche o formali. Ciò che esorbita invece dalla sequenza tipica profilata dall'art. 77, secondo comma, Cost., è l'alterazione dell'omogeneità di fondo della normativa urgente, quale risulta dal testo originario, ove questo, a sua volta, possieda tale caratteristica (in caso contrario, si porrebbero i problemi esaminati nel paragrafo 3.3 e risolti dalla giurisprudenza costituzionale ivi richiamata).

In definitiva, l'innesto nell'iter di conversione dell'ordinaria funzione legislativa può certamente essere effettuato, per ragioni di economia procedimentale, a patto di non spezzare il legame essenziale tra decretazione d'urgenza e potere di conversione. Se tale legame viene interrotto, la violazione dell'art. 77, secondo comma, Cost., non deriva dalla mancanza dei presupposti di necessità e urgenza per le norme eterogenee aggiunte, che, proprio per essere estranee e inserite successivamente, non possono collegarsi a tali condizioni preliminari (sentenza n. 355 del 2010), ma per l'uso improprio, da parte del Parlamento, di un potere che la Costituzione gli attribuisce, con speciali modalità di procedura, allo scopo tipico di convertire, o non, in legge un decreto-legge.

La Costituzione italiana disciplina, nelle loro grandi linee, i diversi procedimenti legislativi e pone limiti e regole, da specificarsi nei regolamenti parlamentari. Il rispetto delle norme costituzionali, che dettano tali limiti e regole, è condizione di legittimità costituzionale degli atti approvati, come questa Corte ha già affermato a partire dalla sentenza n. 9 del 1959, nella quale ha stabilito la propria «competenza di controllare se il processo formativo di una

Innovazione e Diritto

legge si è compiuto in conformità alle norme con le quali la Costituzione direttamente regola tale procedimento».

Considerato che le norme impugnate nel presente giudizio, inserite nel corso del procedimento di conversione del d.l. n. 225 del 2010, sono del tutto estranee alla materia e alle finalità del medesimo, si deve concludere che le stesse sono costituzionalmente illegittime, per violazione dell'art. 77, secondo comma, Cost.

5.— Come s'è detto al paragrafo 3.1, l'ammissibilità della censura riferita alla violazione dell'art. 77, secondo comma, Cost., dipende dalla denunciata lesione, ad opera delle norme impugnate, di competenze costituzionalmente tutelate delle Regioni ricorrenti. Lo scrutinio delle censure di merito dimostra, peraltro, che alcune delle questioni sollevate sono fondate, come di seguito specificato.

5.1.— Le questioni sollevate in riferimento all'art. 119, commi primo, quarto e quinto sono fondate.

5.2.— In relazione al primo comma dell'art. 119 Cost., si deve osservare che le norme impugnate, in quanto impongono alle Regioni di deliberare gli aumenti fiscali in esse indicati per poter accedere al Fondo nazionale della protezione civile, in presenza di un persistente accentramento statale del servizio, ledono l'autonomia di entrata delle stesse. Parimenti, le suddette norme ledono l'autonomia di spesa, poiché obbligano le Regioni ad utilizzare le proprie entrate a favore di organismi statali (Servizio nazionale di protezione civile), per l'esercizio di compiti istituzionali di questi ultimi, corrispondenti a loro specifiche competenze fissate nella legislazione vigente.

5.3.— Risulta violato altresì il quarto comma dell'art. 119 Cost., sotto il profilo del legame necessario tra le entrate delle Regioni e le funzioni delle stesse, poiché lo Stato, pur trattenendo per sé le funzioni in materia di protezione civile, ne accolla i costi alle Regioni stesse.

5.4.— Peraltro, l'obbligo di aumento pesa irragionevolmente sulla Regione nel cui territorio si è verificato l'evento calamitoso, con la conseguenza che le popolazioni colpite dal disastro subiscono una penalizzazione ulteriore. Né vale obiettare – come ha fatto la difesa statale – che i soggetti danneggiati non verrebbero coinvolti nell'aumento della pressione fiscale, in quanto per gli stessi è sospeso o differito ogni adempimento o versamento, ai sensi dell'art. 5, comma 5-ter, della legge n. 225 del 1992. Se infatti gli adempimenti ed i versamenti sono

Innovazione e Diritto

sospesi o differiti, le obbligazioni cui si riferiscono rimangono valide e vincolanti; tra queste rientrano gli aumenti tributari previsti dalle norme impugnate, che, scaduti i termini di sospensione o di differimento, finirebbero per gravare, pro quota, anche sulle popolazioni colpite dalla catastrofe, le quali dalle istituzioni riceverebbero in tal modo una risposta non coerente con il dovere di solidarietà di cui all'art. 2 Cost.

5.5.— Le norme censurate contraddicono inoltre la ratio del quinto comma dell'art. 119 Cost.: le stesse, anziché prevedere risorse aggiuntive per determinate Regioni «per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle loro funzioni» (quali sono quelli derivanti dalla necessità di fronteggiare gli effetti sulle popolazioni e sul territorio di eventi calamitosi improvvisi ed imprevedibili), al contrario, impongono alle stesse Regioni di destinare risorse aggiuntive per il funzionamento di organi e attività statali.

6.— La previsione contenuta nel comma 5-quater, secondo cui «il Presidente della regione interessata» è autorizzato a deliberare gli aumenti fiscali ivi previsti, si pone in contrasto con l'art. 23 Cost., in quanto viola la riserva di legge in materia tributaria, e con l'art. 123 Cost., poiché lede l'autonomia statutaria regionale nell'individuare con norma statale l'organo della Regione titolare di determinate funzioni (ex plurimis, sentenze n. 201 del 2008, n. 387 del 2007).

7.— Sono assorbiti gli altri profili di illegittimità costituzionale prospettati dalle Regioni ricorrenti.

Per questi motivi

LA CORTE COSTITUZIONALE

riuniti i giudizi,

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'articolo 2, comma 2-quater, del decreto-legge 29 dicembre 2010, n. 225 (Proroga di termini previsti da disposizioni legislative e di interventi urgenti in materia tributaria e di sostegno alle imprese e alle famiglie), convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 26 febbraio 2011, n. 10, nella parte in cui introduce i commi 5-quater e 5-quinquies, primo periodo, nell'art. 5 della legge 24 febbraio 1992, n. 225 (Istituzione del Servizio nazionale della protezione civile).

Innovazione e Diritto

Decreti "milleproroghe": omogeneità fra decreto legge e legge di conversione, limiti alla discrezionalità del legislatore ed interpretazione evolutiva dell'art. 119 Cost.

di Roberta Alfano

SOMMARIO: 1. Introduzione - 2. Il caso di specie -3. Obbligo di omogeneità fra legge di conversione e decreto legge - 4. Intepretazione evolutiva dell'art. 119 Cost. – 5. Conclusioni

1. Introduzione

La Corte Costituzionale, con la sentenza 16 febbraio 2012 n. 22, ha dichiarato la parziale illegittimità dell'art. 2, comma 2-quater, del decreto-legge 29 dicembre 2010, n. 225, denominato *Proroga di termini previsti da disposizioni legislative e di interventi urgenti in materia tributaria e di sostegno alle imprese e alle famiglie,* il cosidetto Milleproroghe ; il decreto è stato convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 26 febbraio 2011, n. 10, che aveva inserito, i commi 5-quater e 5-quinquies, primo periodo, nell'art. 5 della legge 24 febbraio 1992, n. 225 , in tema di istituzione del Servizio nazionale della protezione civile.

I commi inseriti in sede di conversione stabilivano che le Regioni colpite da una calamità naturale avessero l'onere di reperire le risorse per far fronte a tale calamità prioritariamente all'interno del proprio bilancio. In caso di insufficienza delle risorse, le Regioni avevano facoltà di deliberare aumenti dei tributi, delle addizionali e delle aliquote nella misura massima consentita, potendo, altresì, elevare l'imposta regionale sulla benzina fino ad un massimo di 5 centesimi al litro oltre il tetto consentito. Solo qualora tali misure non fossero risultate sufficienti poteva essere disposto l'utilizzo delle risorse del Fondo nazionale di protezione civile. In caso di utilizzo del cosidetto *Fondo di riserva per le spese impreviste* previsto

Innovazione e Diritto

dall'art. 28 della Legge 31 dicembre 2009, n. 196[102], tale fondo doveva corrispondentemente e obbligatoriamente essere reintegrato in pari misura con le maggiori entrate derivanti dall'aumento dell'aliquota dell'accisa sulla benzina e sulla benzina senza piombo, nonchè dell'aliquota dell'accisa sul gasolio usato come carburante di cui all'allegato I del testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi di cui al D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 e successive modificazioni.

La sentenza ha avuto una vasta eco in particolare per il perentorio richiamo che il giudice delle Leggi ha posto in essere nei confronti del legislatore per contenere l'utilizzazione impropria dello strumento della conversione in legge ed ha spiegato i suoi effetti in riferimento sia alla recente approvazione del D.L. 15/05/2012 n. 59 per il riordino della protezione civile sia in riferimento ai provvedimenti relativi all'aumento delle accise sui carburanti a seguito dell'emergenza relativa al terremoto che ha colpito l'Emilia Romagna.

La Consulta ha inequivocabilmente sancito che «L'inserimento di norme eterogenee all'oggetto o alla finalità del decreto spezza il legame logico-giuridico tra la valutazione fatta dal Governo dell'urgenza del provvedere ed i provvedimenti provvisori con forza di legge»: la «scomposizione atomistica della condizione di validità prescritta dalla Costituzione si pone in contrasto con il necessario legame tra il provvedimento legislativo urgente e il "caso" che lo ha reso necessario, trasformando il decreto-legge in una congerie di norme assemblate soltanto da mera casualità temporale».

[102] Art. 28: 1. Nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze è istituito, nella parte corrente, un «fondo di riserva per le spese impreviste» per provvedere alle eventuali deficienze delle assegnazioni di bilancio, che non riguardino le spese di cui all'articolo 26 e che, comunque, non impegnino i bilanci futuri con carattere di continuità.

2. Il trasferimento di somme dal fondo di cui al comma 1 e la loro corrispondente iscrizione ai capitoli di bilancio hanno luogo mediante decreti del Ministro dell'economia e delle finanze, da registrare alla Corte dei conti, e riguardano sia le dotazioni di competenza sia quelle di cassa dei capitoli interessati.
3. Allo stato di previsione della spesa del Ministero dell'economia e delle finanze è allegato un elenco da approvare, con apposito articolo, con la legge del bilancio, delle spese per le quali si può esercitare la facoltà di cui al comma 2.
4. Alla legge di approvazione del rendiconto generale dello Stato è allegato un elenco dei decreti di cui al comma 2, con le indicazioni dei motivi per i quali si è proceduto ai prelevamenti dal fondo di cui al presente articolo.

Innovazione e Diritto

Ancora una volta la giurisprudenza è stata chiamata a porre un freno alla scarsa accuratezza del legisaltore, in particolare del legislatore fiscale, recidivo all'azione di reprimenda mossagli ormai costantemente dai giudici interni ed europei, al fine di sollecitarne un maggior rigore. La sentenza sancisce che le modificazioni ai decreti legge apportate dal Parlamento in sede di conversione devono necessariamente rispettare il vincolo costituzionale dell'omogeneità per la loro legittimità.

La sentenza risulta di particolare rilevanza anche dal punto di vista finanziario. La Consulta ha infatti evidenziato il palese contrasto della norma *de qua* con i principi costituzionali sanciti dalla riforma del Titolo V.

La Corte dedica poche, ma significative affermazioni in merito alla conformità delle norma con l'art. 119 Cost, fornendo il suo contributo anche al cogente dibattito in tema di federalismo fiscale e mostrando una diversa apertura verso le istanze regionaliste.

Su tutto, il delicato tema dei limiti alla discrezionalità del legislatore fiscale, che da tempo naviga a vista sollecitato prevalentemente - se non esclusivamente - dalla giurispudenza interna ed europea.

2. Il caso di specie

Sin dalla sua istituzione la cd. "tassa sulle calamità" o "tassa sulle disgrazie", ha suscitato comprensibili protese ad opera delle Regioni. Liguria, Marche, Basilicata, Puglia, Abruzzo e Toscana, all'indomani della conversione dell'art. 2, comma 2-quater, del decreto-legge 29 dicembre 2010 n. 225 con l'art. 1, comma 1, della legge 26 febbraio 2011 n. 10 che aveva inserito i commi 5-quater e 5-quinquies, primo periodo, nell'art. 5 della legge 24 febbraio 1992 n. 225 hanno presentato ricorso alla Consulta[103].

La norma ha posto a carico dei bilanci di Regioni già duramente colpite da calamità naturali o altri eventi catastrofici - tali da spingere a deliberare lo stato di emergenza di cui alla legge 24 febbraio 1992 n. 225 - il peso economico di tutti gli interventi necessari per fronteggiare l'emergenza. *Prima facie* si è evidenziato il contrasto con i doveri di solidarietà di cui all'art. 2 Cost. e con i principi di eguaglianza e ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost.: è stato posto a

[103] Nel maggio 2011 la Regione Liguria ha presentato ricorso per legittimità costituzionale n. 38, la Basilicata il n. 39,la Puglia il n. 40, le Marche il n. 41, l'Abruzzo il n. 42, la Toscana il n. 43.

Innovazione e Diritto

carico delle collettività colpite dalle calamità naturali o dalle catastrofi il peso economico degli interventi volti a fronteggiarle, in palese contrasto con il dovere imprescindibile dello Stato di rimuovere gli squilibri economici e sociali, necessario per garantire l'effettivo esercizio dei diritti della persona.

I ricorsi presentati dalle diverse Regioni, nell'evidenziare tali violazioni, hanno tutti prioritariamente posto l'accento sul contrasto con il dettato dell'art. 77 Cost.

La Corte costituzionale, come da costante giurisprudenza[104], ha ritenuto ammissibili le questioni di legittimità costituzionale prospettate da una Regione, nell'ambito di un giudizio in via principale, in riferimento a parametri diversi da quelli contenuti nel Titolo V della Costituzione: le Regioni possono impugnare un decreto-legge per motivi attinenti alla pretesa violazione del medesimo art. 77, qualora da tale violazione derivi una compressione delle competenze costituzionali, tale da compromettere il fisiologico riparto di competenze tra Stato e Regioni.

Le norme impugnate incidono su materia - protezione civile - di competenza legislativa concorrente nelle quali il ricorso al decreto-legge risulta incontrovertibilmente uno strumento improprio per vincolare le Regioni.

Il decreto-legge, strumento normativo previsto e legittimato dalla Costituzione, sottende esigenze affatto diverse: «l'approvazione di una nuova disciplina "a regime", attraverso la corsia accelerata della legge di conversione, pregiudicherebbe la possibilità per le Regioni di rappresentare le proprie esigenze nel procedimento legislativo».

Dal punto di vista più specificamente finanziario, le Regioni ricorrenti hanno lamentato il contrasto della norma con l'art. 119 Cost: sono infatti le stesse Regioni danneggiate a dover in primo luogo finanziare le attività di protezione civile necessarie al superamento della specifica situazione contingente. Ciò a prescindere dall'ente cui debba essere riferita la competenza e la responsabilità in ordine alla loro realizzazione e senza alcuna possibilità di autodeterminazione. Tale stringente vincolo di destinazione all'esercizio della potestà tributaria regionale di fatto inibisce l'autonomia di entrata di Regioni già particolarmente provate da eventi naturali, comprimendo ogni possibilità di porre in essere una propria politica fiscale.

[104] Corte costituzionale sentenze n. 128 del 2011, n. 326 del 2010, n. 116 del 2006, n. 280 del 2004, n. 6 del 2004.

Innovazione e Diritto

La Consulta ha dichiarato incostituzionale la norma evidenziando, in un'analisi di più vasta portata rispetto alla specifica fattispecie, i pericoli ed i limiti sottesi all'utilizzazione incontrollata della decretazione d'urgenza, ancor più esacerbata dai "decreti milleproroghe".
I commi si riferiscono ai rapporti finanziari tra Stato e Regioni in materia di protezione civile, di cui all'art. 2, comma 1, lettera c), della legge n. 225 del 1992. Si tratta di una normativa a regime, non riferita a specifici eventi calamitosi né a situazioni già esistenti da regolamentare. E' una norma svincolata da contingenze particolari, regolamentata in una legge di conversione di un decreto volta, in linea teorica, a regolamentare interventi urgenti in materia tributaria e di sostegno alle imprese e alle famiglie.
Le norme introdotte in sede di conversione risultano dunque evidentemente estranee all'oggetto e alle finalità del decreto-legge «in quanto si tratta di un frammento, relativo ai rapporti finanziari, della disciplina generale e sistematica, tuttora mancante, del riparto delle funzioni e degli oneri tra Stato e Regioni in materia di protezione civile»: ciò comporta, come già evidenziato in precedenza dalla Corte[105], l'illegittimità della norma stessa, per carenza del requisito della straordinarietà del caso di necessità e d'urgenza di provvedere.
Appare evidente la mancanza di una intrinseca coerenza delle norme contenute nel decreto-legge, sia dal punto di vista oggettivo e materiale sia dal punto di vista funzionale e finalistico.
L'impossibilità di inserire nella legge di conversione di un decreto-legge emendamenti del tutto estranei all'oggetto e alle finalità del testo originario risponde ad esigenze di buona tecnica normativa, imposta dall'art. 77, comma 2, Cost. : occorre un chiaro nesso di interrelazione funzionale tra decreto-legge, formato dal Governo ed emanato dal Presidente della Repubblica e legge di conversione, caratterizzata da un procedimento di approvazione peculiare rispetto a quello ordinario.
Occorre una specifica motivazione – anche solo di natura tecnica o formale - affinchè il legislatore, apporti legittimamente emendamenti al testo del decreto-legge, in grado di modificare la disciplina normativa in esso contenuta; in ogni caso però non deve essere alterato il legame essenziale tra decretazione d'urgenza e potere di conversione[106], come

[105] Corte Costituzionale, sentenze n. 171 del 2007 e n. 128 del 2008.
[106] Corte Costituzionale, sentenza n. 355 del 2010

Innovazione e Diritto

invece accade per i commi in questione, che sono dunque costituzionalmente illegittimi, per violazione dell'art. 77, secondo comma, Cost.

La Corte – dopo avere sviluppato gli argomenti che conducono all'incostituzionalità per violazione dell'art. 77 Cost. – affronta la conformità delle disposizioni in riferimento all'art. 119 Cost.

Non appare superfluo specificare che, in realtà, la censura relativa all'art. 77 Cost. è stata ammessa dalla Corte in quanto «la violazione denunciata risulta potenzialmente idonea a determinare una lesione delle attribuzioni costituzionali delle Regioni»: l'ammissibilità della censura riferita alla violazione dell'art. 77, secondo comma, Cost., dipende dalla denunciata lesione, ad opera delle norme impugnate, di competenze costituzionalmente tutelate delle Regioni ricorrenti. La censura principale pare dunque proprio quella inerente l' art. 119 Cost, che costituisce il presupposto per lo scrutinio relativo all'art. 77, anche a dispetto dei potenziali effetti di assorbimento.

La Corte concentra la propria attenzione sulle censure di incostituzionalità riferite alla fattispecie che trovano fondamento nel merito con riferimento all'art. 119, commi 1, 4 e 5 Cost, per violazione del principio della corrispondenza tra le risorse finanziarie ordinariamente disponibili da parte degli enti territoriali e l'esercizio delle funzioni attribuite alla titolarità di ciascuno di essi.

Le norme impugnate sono illegittime per violazione del potere di entrata e di spesa delle Regioni. Il vincolo imposto di deliberare gli aumenti fiscali indicati per poter accedere al Fondo nazionale della protezione civile, ledono l'autonomia di entrata delle Regioni, a fronte di un oggettivo, persistente accentramento statale del servizio connesso alla protezione civile. Parimenti l'obbligo per le Regioni di utilizzare le proprie entrate a favore di organismi statali per l'esercizio di compiti e competenze istituzionali di questi ultimi, fissati dalla legislazione vigente ne ledono l'autonomia di spesa.

Risulta violato altresì il comma 4 dell'art. 119 Cost.: posto l'accentramento in capo allo Stato delle funzioni in materia di protezione civile, la sopportazione dei costi per le Regioni prevista dalla norma impugnata risulta illegittima anche sotto il profilo del legame necessario tra le entrate delle Regioni e le funzioni delle stesse, previsto dalla riforma del Titolo V. Peraltro, precisa la Corte, l'obbligo di aumento pesa irragionevolmente sulla Regione nel cui

territorio si è verificato l'evento calamitoso, con la conseguenza che le popolazioni colpite dal disastro subiscono una penalizzazione ulteriore. A nulla rileva l'obiezione della difesa statale che i soggetti danneggiati non verrebbero coinvolti nell'aumento della pressione fiscale, in quanto, ex art. 5, comma 5-ter, della legge 225/1992 nei loro confronti è sospeso o differito ogni adempimento o versamento. «Se infatti gli adempimenti ed i versamenti sono sospesi o differiti, le obbligazioni cui si riferiscono rimangono valide e vincolanti; tra queste rientrano gli aumenti tributari previsti dalle norme impugnate, che, scaduti i termini di sospensione o di differimento, finirebbero per gravare, pro quota, anche sulle popolazioni colpite dalla catastrofe, le quali dalle istituzioni riceverebbero in tal modo una risposta non coerente con il dovere di solidarietà di cui all'art. 2 Cost.[107]»

Le norme censurate infine, si pongono in contrasto anche con il comma 5 dell'art. 119 Cost.: l'obbligo previsto per le Regioni di destinare risorse aggiuntive per il funzionamento di organi e attività statali, contrasta palesemente con la previsione costituzionale in quanto necessario per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle funzioni regionali, quali quelli derivanti dalla necessità di fronteggiare gli effetti sulle popolazioni e sul territorio di eventi calamitosi improvvisi ed imprevedibili.

3. Obbligo di omogeneità fra legge di conversione e decreto legge

La Corte Costituzionale, ancora una volta, è chiamata a definire i limiti propri della decretazione d'urgenza, strumento normativo ipertroficamente abusato per ragioni prioritariamente politiche più che giuridiche[108].

Il giudice delle leggi si sofferma sul problema del rapporto tra il contenuto e le finalità del decreto legge e il contenuto della successiva legge di conversione; la sentenza è pienamente in linea con il precedente monito del Capo dello Stato in materia, ripreso dal Quirinale anche

[107] punto 5.4 della sentenza. La Corte evidenzia altresì , punto 6, che la previsione contenuta nel comma 5-quater secondo cui il Presidente della regione interessata è autorizzato a deliberare gli aumenti fiscali ivi previsti, si pone in contrasto una violazione dell'art. 23 Cost. in tema di riserva di legge e dell'art. 123 Cost., in quanto lesiva dell'autonomia statutaria regionale per individuare con norma statale l'organo della Regione titolare di determinate funzioni, già acclarata dalla giurisprudenza della Corte, sentenze n. 201 del 2008 e n. n. 387 del 2007 espressamente richiamate , ma anche sentenze n. 188 del 2007; n. 119 del 2006; n. 379, n. 378, n. 372 e n. 2 del 2004; n. 313 e n. 196 del 2003; n. 304 del 2002.

[108] A. CONCARO, *Il sindacato di costituzionalità sul decreto-legge*, Milano, 2000.

Innovazione e Diritto

all'indomani della sentenza stessa[109] ed avvalorato da un coevo studio del Senato, significativamente intitolato *Convertire un decreto-legge e legiferare non sono tutt'uno*[110].

«Non rappresenta certo una novità la constatazione che dietro l'attribuzione al governo del potere di adozione di decreti legge sul presupposto della straordinaria necessità ed urgenza si annidi uno degli strumenti più insidiosi per mettere a dura prova l'equilibrio dei poteri e per sottoporre a tensioni o a vere e proprie torsioni la forma di governo parlamentare[111]». E' stato chiaramente evidenziato che la locuzione "casi straordinari di necessità ed urgenza" rappresenta un attributo della necessità e dell'urgenza[112], direttamente proporzionali alla straordinarietà delle circostanze che le determinano e spingono il governo all'intervento legislativo provvisorio. Vengono intese non in senso assoluto ed oggettivo ma in senso relativo e soggettivo; la straordinarietà deve però in ogni caso qualificarsi quale circostanza difficilmente prevedibile, rispetto alla quale non appare oggettivamente possibile altro intervento se non quello del provvedimento provvisorio con forza di legge[113].

La Corte costituzionale ha profondamente inciso sulla concreto funzionamento di tale strumento normativo[114] e, con la sentenza in oggetto, ha definito i limiti all'emendabilità della legge di conversione[115].

---

109 Si fa riferimento ad una prima missiva del Presidente Napolitano del 22 febbraio 2011 ai Presidenti di Senato e Camera e al Presidente del Consiglio dei ministri, richiamata dalla stessa sentenza, ed a una successiva del 23 febbraio 2012. Il Presidente - nel rifarsi ad un precedente messaggio del Presidente Ciampi alle Camere il 29 marzo 2002 con il quale venne richiesta una nuova deliberazione sulla legge di conversione del decreto-legge n. 4 del 2002 - fa leva sullo spirito di leale collaborazione istituzionale per ribadire la necessità di attenersi, nel valutare l'ammissibilità degli emendamenti riferiti a decreti legge - a criteri di stretta attinenza allo specifico oggetto degli stessi e alle relative finalità. Entrambe le lettere sono state reperite nella versione integrale sulla banca dati *Astrid on line*

110 SERVIZIO STUDI DEL SENATO, *Convertire un decreto-legge e legiferare non sono tutt'uno,* n.30, febbraio 2012 reperibile nella versione integrale sulla banca dati *Astrid on line*

111 La citazione è tratta da G. SERGES, *il rifiuto assoluto di emanazione del decreto legge* in *Giur. cost.* 2009, n. 1, 469; l'autore proceda ad una ricostruzione delle maggiori problematiche correlate alla decretazione d'urgenza, sulle quali si veda anche A. CELOTTO, *L'abuso del decreto legge*, Padova 1997. Ancora in materia, senza nessuna pretesa di esaustività, P. SIMONCINI, *Le funzioni del decreto legge,* Milano, 2003; L. CARLASSARE, *Le fonti del diritto nel rapporto Governo-Parlamento: il decreto-legge*, in *Le fonti del diritto oggi - Giornate di studio in onore di Alessandro Pizzorusso*, Pisa 2006, 155 ss., , ID., *La riserva di leggee come limite alla decretazione d'urgenza*, in *Scritti in memoria di Livio Paladin*, Napoli 2004, vol. I, 425 ss.

112 L. PALADIN, *Le fonti del diritto italiano*, Bologna 1996, 242.

113 F. MODUGNO, *Le fonti del diritto*, in F. MODUGNO (a cura di), *Lineamenti di diritto pubblico*, Torino 2008, 132.

114 Per una ricostruzione fino alla sentenza 23 maggio 2007 n. 171 si veda A. CELOTTO *c'è sempre una prima volta ... (la corte costituzionale annulla un decreto-legge per mancanza dei presupposti)*, in *Cass. pen.* 2007, n. 10, 3599; successivamente si cita Corte Cost., 30 aprile 2008 n. 128 in *Foro it.*, 2008, n. 11, I, 3043 e 15 dicembre 20102

Innovazione e Diritto

Appare possibile una modifica in sede di conversione rispetto all'originaria previsione, per ragioni di economia procedimentale, purchè non sia alterato il legame essenziale sotteso tra decretazione d'urgenza e potere di conversione.

L'impossibità di inserire in sede di conversione emendamenti del tutto estranei all'oggetto e alle finalità del testo originario è pienamente conforme alla *ratio* dell'art. 77 , comma 2 , Cost. Appare necessario un nesso di interrelazione funzionale tra decreto-legge e legge di conversione: entrambi i provvedimenti devono essere qualificati da un'intrinseca omogeneità.

In difetto di omogeneità la violazione dell'art. 77, comma 2, Cost. non deriva dalla mancanza dei presupposti di necessità e urgenza per le norme eterogenee aggiunte, ma per l'uso improprio, da parte del Parlamento di un potere che la Costituzione gli attribuisce, con speciali modalità di procedura, allo scopo tipico di convertire, o non, in legge un decreto legge.

Tali considerazioni risultano pienamente compatibili anche nell'ipotesi di decreti milleproroghe, provvedimenti legislativi di differimento o proroga di termini - ormai divenuti abituali nel sistema interno - la cui natura si qualifica per un ancor più accentuata eterogeneità di contenuto[116].

La Consulta evidenzia la necessità che anche tale provvedimento risponda ai parametri di

---

n. 355 in *Giust. civ.* 2011, n. 2, 284.

[115] G. PITRUZZELLA, *La legge di conversione del decreto-legge*, Padova, 1989.

[116] «E nell'approssimarsi della scadenza dei termini di volta in volta interessati, quei provvedimenti hanno assunto non di rado la forma del decreto-legge (quale intervento di urgenza che allontanasse nel tempo la cessazione di efficacia di disposizioni legislative). Dagli anni Settanta, i decreti legge recanti proroga di termini si fanno più numerosi . Questa più serrata decretazione d'urgenza di proroga ha assunto, nel quindicennio ultimo trascorso, inoltre una duplice configurazione. Per un verso, essa si periodicizza. La posticipazione di termini diventa, per alcuni di essi, ricorrente e periodica. Insieme, essa si fa trasversale. Ossia investe termini non più riconducibili ad una singola materia o disciplina di settore bensì attinenti a molteplici e disparate discipline. La progressiva dilatazione di tale ambito materiale porta infine all'emersione di un elevato numero e la variegatezza dei termini loro oggetto)… Si può dire che l'emanazione (sul finire di dicembre) di un decreto-legge multi-proroga sia divenuto, negli ultimi anni, appuntamento costante del dibattito politico e parlamentare». Così SERVIZIO STUDI DEL SENATO, *Convertire un decreto-legge e legiferare non sono tutt'uno*,cit. Il documento enumera i più recenti esempi di milleproroghe, evidenziando che dal 2004 non vi e' stato anno orfano di tale tipologia di provvedimento : i decreti-legge n. 266 e 314 del 2004; il n. 273 del 2005; i decreti n. 173 e n. 300 del 2006; il n. 248 del 2007; parte del decreto n. 97 ed i decreti n. 113 – quest'ultimo non convertito - e n. 207 del 2008; parte del decreto n. 78 e il decreto n. 194 del 2009; il n. 225 del 2010; il decreto n. 216 del 2011.

Innovazione e Diritto

omogeneità. Il "milleproroghe" per quanto attenga fisiologicamente ad ambiti materiali diversi ed eterogenei, parimenti deve obbedire ad una ratio unitaria; deve trovare giustificazione nella necessità di «intervenire con urgenza sulla scadenza di termini il cui decorso sarebbe dannoso per interessi ritenuti rilevanti dal Governo e dal Palamento» ovvero di «incidere su situazioni esistenti –pur attinenti ad oggetti e materie diversi - che richiedano interventi regolatori di natura temporale». Il giudice delle leggi censura la possibile commistione e sovrapposizione di oggetti e di finalità eterogenee fondati su presupposti eterogenei in qualsiasi atto normativo si realizzino. Ciò comporta che tali peculiari e abituali atti normativi non debbano intervenire per regolare situazioni " a regime" : si tratta di materie per cui non rileva il presupposto della necessità temporale e che, dunque, devono essere oggetto del normale esercizio del potere di iniziativa legislativa. E ancora la Corte rafforza tale affermazione evidenziando che, anche qualora alcune fattispecie «estranee alla *ratio* unitaria del decreto presentassero, secondo il giudizio politico del Governo profili autonomi di necessità e urgenza, le stesse ben potrebbero essere contenute in atti normativi urgenti del potere esecutivo distinti e separati».

4. Interpretazione evolutiva dell'art. 119 Cost.

La sentenza è stato oggetto di immediato interesse prioritariamente per le osservazioni dedicate all'art. 77 Cost. e al contenuto proprio dei decreti-legge. Tuttavia la sentenza evidenzia, anche dal punto di vista finanziario e della definizione dell'autonomia finanziaria regionale, un peculiare ed innovativo profilo.

La Corte, infatti, per la prima volta, ha dichiarato l'incostituzionalità di una disposizione di legge invocando direttamente la violazione del principio dell'autonomia di entrata[117], contenuto *in nuce* nell'art. 119 Cost. Il principio dovrà assumere piena cogenza con il completamento della fase transitoria per l'attuazione dell'art. 119 Cost., che, dopo lunga gestazione[118], ha trovato maggiore definizione con la legge delega 42/2009[119].

[117] In passato la Consulta aveva rilevato la violazione dell'autonomia di spesa nell'ipotesi di intervento statale attraverso trasferimenti di risorse con vincolo di destinazione su materie di competenza statale. Fra le altre Corte Costituzionale sentenze nn. 16/2004 e 49/2004; con nota di C. SALAZAR, *L'art. 119 Cost fra (in)attuazione e "flessibilizzazione"* in *Le Regioni,* 2004, n. 4. Per un commento della giurisprudenza costituzionale sul tema dell'autonomia finanziaria dalla sentenza 533/2002 alla sentenza 30/2005 si veda il Dossier realizzato dalla stessa Consulta reperibile in http://www.cortecostituzionale.it/documenti/

[118] F. BASSANINI, *Principi e vincoli costituzionali in materia di finanza locale e regionale* in *Astrid on line,* 2006; VEZZOSO, *Federalismo fiscale: dalle innovazioni del 2001 al disegno Calderoli*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2008, 894

Innovazione e Diritto

In tema di protezione civile si evidenzia un accentramento statale del servizio, in particolare per eventi che , ex art. 2, comma 1, legge 225/1992, debbano essere fronteggiati con mezzi e poteri straordinari. Per tali fattispecie, infatti, le funzioni amministrative sono necessariamente attribuite alla competenza statale secondo quanto previsto dall'art. 107 del D.Lgs. n. 112/1998[120].

Fino all'entrata in vigore delle disposizioni impugnate, le spese straodinarie gravavano sul Fondo nazionale della protezione civile secondo il disposto dell' art. 19 della legge 225/1992. In sede di conversione del decreto milleproroghe, il legislatore ha invece accollato alle Regioni gli oneri economici , pur mantenendo allo Stato la titolarità di dette funzioni.

Il vincolo per le Regioni di aumentare i tributi nega in radice l'autonomia di entrata : lo Stato dispone in ordine alla spesa e all'esercizio delle funzioni e vincola le Regioni ad intervenire per il reperimento delle risorse.

La precedente giurisprudenza della Consulta in materia aveva affrontato prevalentemente il tema dell'esercizio di funzioni da parte degli enti territoriali, finanziato attraverso trasferimenti statali vincolati. La Corte aveva riconosciuto il divieto per lo Stato di prevedere vincoli di destinazione per risorse relative a spese delle Regioni e degli enti locali in materie ricadenti nella competenza legislativa regionale[121].

La norma impugnata dispone che lo Stato gestisca in ordine alla spesa e all'esercizio delle funzioni che le Regioni, in stato di emergenza, sono tenute a finanziare. La sentenza, dunque, pone un limite al potere statale anche nei confronti dell'autonomia regionale di entrata. Parimenti è stata evidenziata la lesione dell'autonomia di spesa regionale: le esigenze

---

119 All'attualità no nrisulta ancora pienamente efficace il principio della tassatività delle fonti di finanziamento degli enti territoriali, che comporterà la perdita di efficacia dei trasferimenti, ad eccezione dei fondi perequativi e degli interventi speciali ex art. 119, comma 5, Cost. Sui fondi speciali si veda Corte Costituzionale sentenza 16/2004. C. E. GALLO, *Le risorse aggiuntive e gli interventi speciali dello Stato in favore di comuni alla luce nel nuovo art. 119 cost.* in *Foro amm. CDS*, 2004, n. 1, 69

120 si evidenzia «una permanente attrazione in sussidiarietà delle funzioni da parte dello Stato, quale eccezione rispetto a quanto previsto dal novellato testo del Titolo V e in particolare dall'art. 117 e dall'art. 118 Cost. sull'attribuzione delle funzioni amministrative». Così C. TUCCIARELLI, *Corte costituzionale e federalismo fiscale: appunti sulla sentenza n. 22/2012* in *forum quaderni costituzionali*, 2012, reperibile in

121 Nel contempo, aveva riconosciuto la legittimità costituzionale di disposizioni di legge incidenti sul reperimento di risorse da destinare alla gestione del settore sanitario esercitate essenzialmente dallo Stato. Corte Costituzionale sentenza 203/2008, circa la legittimità di prevedere ticket finalizzati ad evitare l'aumento incontrollato della spesa sanitaria, pur nel rispetto della necessità di assicurare a tutti i cittadini il godimento del diritto alla salute.

Innovazione e Diritto

di coordinamento della finanza pubblica, in altre occasioni utilizzate per giustificare l'ingerenza statale nell'ambito dell'autonomia regionale[122], non sono risultate sufficienti per salvare dalla censura di illegittimità la norma *de qua* , che nega ogni forma di autonomia regionale, posto la genetica interrelazione fra evento emergenziale e maggiori entrate regionali. «L'assenza di funzioni amministrative regionali da finanziare è parsa davvero troppo (anche) alla Corte: non si possono imporre trasferimenti dalla Regione allo Stato[123]».

Ancora, la sentenza rileva l'illegittimità ex 119, comma 4, Cost. Il dettato costituzionale prevede che le risorse derivanti da tributi ed entrate proprie, compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibili al territorio degli enti e fondo perequativo per i territori con minore capacità fiscale per abitante debbono consentire alle Regioni, così come agli enti locali, di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite. La sentenza rileva che l'insieme delle risorse deve finanziare integralmente tutte le funzioni pubbliche attribuite alle Regioni posto che neppure l'applicazione del principio di sussidiarietà può legittimare una distrazione di risorse dalle Regioni allo Stato[124]: ciò in particolare in tema di protezione civile, competenza tradizionalmente accentrata in capo allo Stato.

La norma evidenzia altresì un contrasto con il comma 5 del predetto art. 119 Cost. La Corte chiarisce che vi sono molteplici situazioni che giustificano la destinazione da parte dello

---

[122] Corte Costituzionale sentenza n. 24/2008 S. MANGIAMELI, *Materia legislativa statale, funzione amministrativa conferita alla Regione e poteri di disciplina "ex" art. 119 Cost* in *Giur. cost.,* 2008, n. 1, 260

[123] Ancora C. TUCCIARELLI, *Corte costituzionale e federalismo fiscale: appunti sulla sentenza n. 22/2012*, cit., che evidenzia come non manchino strumenti per lo Stato al fine di sopperire alle esigenze di copertura cagionate dalla sentenza, senza dover necessariamente far gravare l'onere finanziario a livello centrale. Appare, ad esempio, possibile una riduzione, per legge, delle disponibilità dei trasferimenti ancora in essere, relativi ai fondi previsti dal D.Lgs. 68/2011, denominato Disposizioni in materia di autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province, nonchè di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario. Lrt. 12, comma 4, prevede un fondo sperimentale regionale di riequilibrio, con la finalità di realizzare in forma progressiva e territorialmente equilibrata la fiscalizzazione dei trasferimenti statali alle Regioni. L'art. 15 prevede un fondo perequativo con cui sono redistribuite le risorse tra le Regioni, rispettivamente nella fase transitoria e in quella a regime . Così facendo gli oneri verrebbero distribuiti tra tutte le Regioni e non graverebbero più sulla sola Regione colpita dagli eventi calamitosi. Tale soluzione dovrebbe però essere verificata circa il rispetto dei canoni dettati dall'art. 119, quinto comma, sugli interventi speciali, declinati dalla stessa Corte nella sentenza in oggetto.

[124] M. FRACANZANI, *L'insidiosa susidiarietà nella riforma del Titolo V Cost.,* in *www.federalismi.it*, 2006; RIVOSECCHI, *Autonomia finanziaria e coordinamento della finanza pubblica,* in *Astrid on line,* 2009, che sottoliena la visione fortemente accentrata del coordinamento fra diversi livelli di governo, in grado di inibire ogni forma di affrancamento delle Regioni e degli enti locali dal punto di vista dell'autonomia finanziaria. F. AMATUCCI, *I principi e le competenze degli enti locali in materia tributaria* in F. AMATUCCI (a cura di), *Il nuovo sistema fiscale degli enti locali,* Torino, 2010, 34;

Innovazione e Diritto

Stato di risorse aggiuntive per la realizzazione di interventi speciali in favore di determinati enti territoriali: il superamento dei danni correlati alle emergenze naturali può fisiologicamente essere annoverato in tale casistica. E' lo Stato, dunque, che deve prevedere risorse aggiuntive e non può reperirle attraverso le Regioni.

La sentenza pare prevedere un bilanciamento tra i diversi principi, tra loro contrapposti, contemplati dall'art. 119 Cost.; anche in tale occasione il giudice propone una soluzione volta a colmare la confusione ingenerata dal silenzio del legislatore ordinario nella definzione dei diversi equilibri fra autonomia degli enti territoriali e coordinamento statale .

Nelle more di tale intervento, la Corte costituzionale chiarisce che l'autonomia di entrata e di spesa non può in ogni caso essere compressa indeterminatamente, neppure per realizzare i fini espressi dal comma 5 dell'art. 119 Cost. Lo Stato, per finanziare funzioni sue proprie che esercita in via esclusiva non può attingere risorse aggiuntive dalla Regione destinataria degli interventi urgenti di protezione civile, con un aggravio della pressione tributaria regionale.

La Corte prospetta dunque l'esistenza di un divieto di *reformatio in peius* della disciplina relativa alle entrate degli enti territoriali: il legislatore statale non può contrastare quanto sancito dall'art. 119 Cost, per quanto non ancora a pieno regime. Gli spazi di autonomia riconosciuti alle autonomie territoriali e già evidenziati in precedenza dalla Corte[125] non possono essere compromessi .

La Consulta pone dunque un freno al possibile peggioramento dell'autonomia riconosciuta alle autonomie territorali ad opera del legislatore statale, prendendo posizione in tal senso. Ciò a maggior ragione nella peculiare contingenza storica e congiunturale, che ha imposto, per le cogenti esigenze i di equilibrio della finanza e dei conti pubblici, rilevanti sacrifici delle istanze autonomistiche[126]; in nome del coordinamento statale della finanza pubblica si è posto in essere, nei fatti, un sacrifico spesso sbilanciato a vantaggio dello Stato[127] .

[125] Sempre senza pretesa di esaustività, Corte Costituzionale 37/2004 e 64/2008. G. RAGUCCI *La legge delega per l'attuazione dell'art. 119 Cost. Due proposte a confronto in Riv. dir. trib.* 2008, n. 7-8, 687;

[126] In tal senso D. IMMORDINO, *L'autonomia finanziaria a dieci anni dalla riforma costituzionale* in *Astrid on line*, 2011

[127] P. BONETTI, *L'autonomia finanziaria regionale e locale come motore delle autonomie territoriali: un'introduzione dall'art. 114 all'art. 119 Cost.* in *Le Regioni,* 2010, n. 5, 1177.

Innovazione e Diritto

Nonostante l'intrinseca e fisiologica elasticità che permea l'art. 119 Cost., il giudice delle leggi fornisce una chiara indicazione al legislatore fiscale affinchè moduli la propria discrezionalità tenendo conto anche delle prerogative regionali[128].

Ancora una volta dunque spetta al giudice redarguire il legislatore fiscale, richiamandolo sul delicato tema dei limiti alla propria discrezionalità ed esortandolo a rivendicare le proprie posizioni, soffocate dall'eccessiva ingerenza dell'esecutivo in campo fiscale[129] , nella ricerca di un baricentro che ne riconosca il ruolo e i poteri nell'ambito delle diverse e troppo spesso confuse sovrapposizioni istituzionali.

5. Conclusioni

La Corte Costituzionale, con la sentenza 22/2012 cristallizza e riconduce ad un'unità la propria personale battaglia, iniziata oltre un ventennio fa, per ricondurre nell'alveo costituzionale dell'art. 77 Cost. la decretazione d'urgenza. L'ultimo tassello sollecita a mettere ordine nel potere parlamentare di conversione: è possibile che siano inseriti emendamenti, purchè non si alteri l'imprescindibile vincolo funzionale di omogeneità tra decretazione d'urgenza e potere di conversione.

La straordinarietà e l'urgenza che hanno spinto all'emanazione di un decreto legge inibiscono modifiche di fattispecie "a regime" e legittimano il sindacato costituzionale. In caso contrario si assiste ad un uso improprio del potere parlamentare di conversione, in contrasto con la disciplina costituzionale che ne regola il procedimento.

Ciò è ancor più evidente nel caso di un decreto milleproroghe, tradizionalmente « uno di quegli interventi normativi che - per riprendere una definizione che Giuliano Amato applicava alla storica legge finanziaria - rappresenta "l'ultimo treno per Yuma", ossia un'occasione colta dai parlamentari per inserire emendamenti sui temi più disparati in un veicolo normativo rapido e di sicura approvazione»[130].

---

[128] F. AMATUCCI, *I principi e le competenze degli enti locali in materia tributaria*, cit., 11.

[129] Sul punto si richiama a R. PERRONE CAPANO e alle molteplici pubblicazioni sul tema. In particolare, solo per citare le più recenti, R. PERRONE CAPANO *Crisi delle istituzioni ed aumento dell'imposizione, in assenza della politica tributaria, soffocano la ripresa ed espongono l'Italia agli attacchi della speculazione finanziaria* in *Innovazione e Diritto,* 2011, n. 6,in *www.innovazionediritto.unina.it.*. Con particolare riferimento alle ripercussioni dei comportamenti del legislatore fiscale sull'autonomia decentrata, ID*, La ripresa non drogata dalla spesa pubblica traina il miglioramento dei saldi di bilancio. Ma l'eclissi della politica tributaria frena l'economia ed aggrava gli squilibri territoriali*, *ivi,* 2011, n. 2.

[130] Così F. CLEMENTI, *Sui decreti un richiamo che sprona le Camere* in *Il Sole24ore*, 25 febbraio 2012

Innovazione e Diritto

Grande assente è il legislatore che pare aver ormai abdicato al suo ruolo intrinseco nel sistema interno.

La discrezionalità del Parlamento trova ormai limite unicamente nella giurisprudenza, interna ed europea. Si assiste ad un potenziamento dell'atteggiamento lassista del legislatore, che, con sempre maggiore difficoltà, si orienta nella definizione delle proprie competenze e dei propri limiti.

Il legislatore fiscale, sordo ai diversi richiami, continua a dare prova di inerzia ed approssimazione nella definizione della norma, spingendo il giudice interno ed europeo ad accentuare, con sempre maggiore insistenza, il tentativo estremo di moralizzazione del sistema.

La giurisprudenza costantemente richiama ad un maggior rigore il legislatore fiscale con decisi inviti a non compromettere (troppo frequentemente) il sistema delle entrate in ragione di immanenti esigenze di cassa. In tal senso deve legegrsi la sentenza in questione ed il correlato monito rivolto dal Presidente della Repubblica al Parlamento ed all'Esecutivo, ultimo di una serie di richiami rivolti sia dal presidente Napolitano sia dal presidente Ciampi finalizzati ad un legiferare di qualità, che superi qualsiasi giustificazione contingente dell'operato del Legislatore[131]. Ciò anche in linea con le best practices europee in campo legislativo e giurisprudenziale[132], che da tempo sollecitano il legislatore fiscale a conformare il proprio operato al principio di uguaglianza tributaria, esplicitazione di valori di solidarietà e

---

131 F. CLEMENTI, *Sui decreti un richiamo che sprona le Camere* in *Il Sole24ore*, cit., evidenzia che la valutazione di ammissibilità degli emendamenti ad un decreto-legge in sede di conversione è regolamentato sia dal Regolamento della Camera – art. 96 bis – sia dal Regolamento del Senato, art. 97; i regolamenti presentano una difformità lessicale che ha spinto taluni a trovare, in tale difformità, una parziale giustificazione dell'operato del Parlamento.

132 A partire dall'accordo interistituzionale tra Parlamento, Consiglio e Commissione "Legiferare meglio" in GU C 321 del 31 dicembre 2003,1, L'Unione ha stabilito il quadro e le condizioni generali a base della politica legisaltiva, prevedendo e regoalmentando anche il ricorso a metodi di regolamentazione alternativi, a meccanismi di coregolamentazione e di autoregolamentazione, definiti dalla Commissione espressione di una nuova cultura legislativa. In materia R. ALFANO, *Le fonti comunitarie del diritto fiscale,* in AA.VV. *(*a cura di L. Di Renzo – R. Perrone Capano) *Diritto della Finanza Pubblica Europea,* Napoli, 2008, 48 e, in campo giurisprudenziale, ID, *Agevolazioni fiscali per il rimpatrio di capitali, principi europei e discrezionalità interna* in *Rivista di Diritto tributario*, 2011, n.7-8, IV, 220;

Innovazione e Diritto

parità di trattamento, in cui dovrebbe sostanziarsi nel tempo il principio di giustizia fiscale[133]. La sentenza ha dunque certamente influenzato i recenti provvedimenti del legislatore: il D.L. 15/05/2012 n. 59 per il riordino della protezione civile che ha tenuto conto della pronuncia nello stabilire le modalità di reperimento delle risorse necessarie a far fronte ad eventuali calamità. In tal senso devono leggersi anche le recenti decisioni di aumento delle accise sui carburanti che devono gravare su tutto il territorio nazionale a seguito dell'emergenza provocata dal terremoto che ha colpito l'Emilia Romagna.

[133] P. MARCHESSOU, *Le conseguenze fiscali del Trattato di Lisbona,* in *Rass. Trib.*, 2010, n. 3, 595; F. MOSCHETTI, *I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana, per "l'ordinamento giuridico in cammino" dell' Unione europea* in *Riv. Dir. Trib.,* 2010, n. 4, 427.

Innovazione e Diritto

AGENZIA DELLE ENTRATE - RISOLUZIONE N. 25/E

Roma, 20 marzo 2012

OGGETTO: Applicabilità dell'agevolazione "prima casa" ai trasferimenti immobiliari derivanti da sentenza dichiarativa di usucapione

Sono pervenute a questa Direzione richieste di chiarimenti in merito all'ambito applicativo della c.d. "agevolazione prima casa" in presenza di trasferimenti immobiliari derivanti da una sentenza dichiarativa di usucapione emessa dall'autorità giudiziaria ordinaria.

A riguardo si precisa che l'articolo 8 della Tariffa parte prima allegata al DPR 131 del 1986 indica gli atti dell'autorità giudiziaria ordinaria e speciale in materia di controversie civili, soggetti all'imposta di registro in termine fisso. La misura dell'imposta varia a seconda della tipologia di provvedimento e con riferimento agli atti recanti trasferimento o costituzione di diritti reali su beni immobili prevede come regime di tassazione l'applicazione delle "stesse imposte stabilite per i corrispondenti atti". In particolare, la nota II bis al suddetto articolo, introdotta con l'art. 23, co. 2, del D.L. 69 del 1989, ha equiparato la tassazione delle sentenze di usucapione a quella degli atti di trasferimento della proprietà.

Tanto premesso, occorre stabilire se da tale parificazione discenda o meno l'applicabilità delle agevolazioni relative all'acquisto della prima casa di cui all'art.1, nota II bis, della tariffa, parte prima, allegata al DPR 131 del 1986, in sede di registrazione delle sentenze dichiarative dell'acquisto di un immobile per usucapione.

La Corte di Cassazione si è recentemente espressa sul punto affermando che l'evoluzione della normativa relativa alle c.d. agevolazioni "prima casa" ha comportato delle modifiche in termini di "requisiti soggettivi e oggettivi e ai diritti oggetto del trasferimento" guardando con favore anche agli acquisti della casa non conseguenti ad atti traslativi a titolo oneroso. Secondo la Suprema Corte di legittimità, l'equiparazione tra i

Innovazione e Diritto

provvedimenti che accertano l'acquisto per usucapione della proprietà di beni immobili o di diritti reali di godimento sui medesimi e gli atti traslativi a titolo oneroso di cui all'art. 1, nota II bis, della Tariffa allegata al DPR n. 131 del 1986, va inserita nel contesto di tale evoluzione normativa all'insegna del favor legis posto, appunto, alla base della introduzione della nota II bis all'art. 8 della Tariffa, parte prima, del TUR operata dal D.L. n. 69 del 1989 (art. 23, comma 2). Pertanto, la Corte conclude nel senso di ritenere che "i benefici fiscali previsti per l'acquisto a titolo oneroso della "prima casa" si applicano anche alle sentenze dichiarative dell'acquisto per usucapione, ove l'immobile usucapito sia destinato a prima casa di abitazione, in virtù della previsione di cui all'art. 8, nota 2^ bis, della Tariffa allegata al DPR n. 131 del 1986". Limitando tale applicabilità alla sola imposta di registro e non anche alle imposte ipotecarie e catastali proprio in virtù dell'esistenza di specifiche previsioni normative, come sopra richiamate, all'interno del TUR (cfr. sentenze n. 29371 del 16/12/2008 e 581 del 15/01/2010).

Già in materia di piccola proprietà contadina la scrivente ha ritenuto di recepire il recente orientamento favorevole della Cassazione (sentenza n. 14520 del 16/06/2010) fornendo con la Risoluzione n. 76 del 2011 il superamento della precedente posizione (ris. n. 201 del 2007 e 244 del 2008) e stabilendo che "le agevolazioni fiscali disposte dall'art. 4 della legge n. 346 del 1976 trovano applicazione anche con riferimento alle ipotesi di acquisto per usucapione speciale – derivante dal possesso continuato per quindici anni del fondo rustico a norma dell'articolo 1159- bis, comma 1, del c.c. – di piccole proprietà rurali site in territori 3
montani, finalizzate all'arrotondamento e all'accorpamento di proprietà diretto-coltivatrici".

Pertanto, alla luce dei chiarimenti illustrati, si reputa condivisibile l'interpretazione che vale ad estendere l'applicabilità dei benefici "prima casa", limitatamente all'imposta di registro, anche alle sentenze dichiarative dell'acquisto per usucapione, ove l'immobile usucapito sia destinato a prima casa di abitazione.

L'applicabilità di tale agevolazione resta subordinata alla presenza delle condizioni stabilite dalla norma, fra cui le dichiarazioni contenute nelle lett. a), b) e c) che dovranno essere dedotte dagli interessati nell'atto introduttivo o nel corso del giudizio per la dichiarazione d'intervenuta usucapione (cfr. Cass. n. 14120 del 2010).

Si precisa, comunque, che, nonostante si tratti di un acquisto a titolo originario, con effetto ab origine, cioè sin dall'inizio del possesso ventennale, la verifica della sussistenza dei requisiti richiesti dalla nota II bis dell'art. 1 della Tariffa allegata al

DPR n. 131 del 1986 per l'accesso all'agevolazione, andrà effettuata, da parte dell'Amministrazione finanziaria, con riferimento alla data della sentenza con cui viene pronunciato l'acquisto per usucapione dell'immobile da adibire a prima casa e non dalla data da cui si esplicano gli effetti giuridici della medesima.

******

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE

Innovazione e Diritto

Acquisto per usucapione e agevolazione "prima casa"

di Massimo Buonauro

ABSTRACT: The object of this article is the analisis of a circular of Agenzia delle Entrate (Italian fiscal Agency - Administracion) n. 25 of 2012: in particular, it recognizes the application of the benefit for the purchase of first house non only in case of contract, but also in case of usucapione, a way to purchase original of real rights.

1. Premessa

In tema di trasferimento immobiliare assume un ruolo rilevante il regime fiscale dell'atto di acquisto del diritto reale, in particolare in ordine all'imposta di registro di cui al D.P.R. n. 131 del 1986.

Nel nostro ordinamento è prevista una disciplina particolare e di favore per quanto concerne gli acquisti di abitazioni che rappresentano per gli acquirenti la loro prima abitazione.

Si è a lungo discusso, in dottrina come in giurisprudenza, dell'applicabilità di tale disciplina non solo agli acquisti a titolo derivativo (quindi mediante un contratto), ma anche a titolo originario, in particolare in caso di acquisto per usucapione ed in riferimento alla registrazione delle sentenze dichiarative dell'acquisto di un immobile, appunto, per usucapione.

Sul punto, a seguito anche di precisa giurisprudenza al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha emanato una circolare, la n. 25/E del 20 Marzo 2012, con la quale equipara ai fini della disciplina della agevolazione "prima casa" gli acquisti a titolo originario a quelli a titolo derivativo: in tale circolare, infatti, secondo l'amministrazione fiscale trova applicazione l'art. 1 nota IIbis dell'allegato al D.P.R. 26 Aprile 1986 n. 131 (Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro) anche al di acquisto di diritto reale in seguito a usucapione dello stesso.

Innovazione e Diritto

2. Inquadramento e disciplina agevolazione "prima casa"

Nel nostro ordinamento, al fine di incrementare e favorire l'acquisto di immobili da destinare ad uso abitativo, sono previste una serie di agevolazioni fiscali in ordine all'acquisto di un immobile da destinare ad uso di abitazione principale degli acquirenti e dei loro familiari, così da soddisfare anche le essenziali esigenze abitative del proprio nucleo familiare.

Sulla scorta di tale impostazione, secondo la disciplina legislativa in materia, all'atto di acquisto è prevista una tassazione agevolata consistente nella previsione di una aliquota ridotta (3%[134] invece del 7% della base imponibile, calcolata applicando il moltiplicatore di riferimento per l'immobile in oggetto alla rendita catastale) per quanto concerne l'imposta di registro.

Sempre in sede di acquisto, è previsto un imposta fissa (e non percentuale) di € 168,00 per quanto riguarda l'imposta ipotecaria e l'imposta catastale anziché del 2% e dell'1%.

In tema di imposta di registro, la normativa di riferimento è la nota IIbis dell'art. 1 dell'allegato i (Tariffa I) del D.P.R. 131/86.

La norma, ai fini dell'applicazione di tale agevolazione, richiede:

a) che l'immobile sia ubicato nel territorio del comune in cui l'acquirente ha o stabilisca entro diciotto mesi dall'acquisto la propria residenza o, se diverso, in quello in cui l'acquirente svolge la propria attività ovvero, se trasferito all'estero per ragioni di lavoro, in quello in cui ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipende ovvero, nel caso in cui l'acquirente sia cittadino italiano emigrato all'estero, che l'immobile sia acquisito come prima casa sul territorio italiano.

La dichiarazione di voler stabilire la residenza nel comune ove è ubicato l'immobile acquistato deve essere resa, a pena di decadenza, dall'acquirente nell'atto di acquisto;

b) che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiari di non essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge dei diritti di proprietà[135], usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui è situato l'immobile da acquistare;

---

[134] Ai sensi dell'art. 10 del D.lgs 23/2011 la percentuale non è più del 3% ma del 2%.

[135] In ordine alla comunione non ordinaria, ma alla comunione legale dei beni ai sensi degli artt. 177 ess. Cod. civ. e l'agevolazione "prima casa" si veda la **Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. n. 38/E del 2005 e Cassazione, Ord. 15426/09**, nonché **Cass. 14237/00, 8463/01.**

Innovazione e Diritto

c) che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiari di non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni di cui in oggetto[136].

Altro requisito, di natura oggettiva, concerne la classificazione dell'immobile acquistato.

In particolare, tale l'immobile deve possedere al Catasto la destinazione abitativa e non deve essere una casa di lusso pertanto sono esclusi gli uffici accatastati come A/10, a meno che non siano nuovamente accatastati in modo diverso.

Dal punto di vista formale, per ottenere il beneficio in esame al momento dell'atto di acquisto è necessario una dichiarazione dal notaio al momento della stipula dell'atto con la quale la parte manifesti la volontà di fruirne, dichiarando espressamente, pena l'inapplicabilità dei benefici[137], la sussistenza dei requisiti richiesti dalla norma e quindi: A) la volontà di stabilire nel comune dove ha acquistato la prima casa ed ha spostato la residenza o intende farlo entro 18 mesi dalla data di acquisto; B) di non essere titolare di altro diritto, né esclusivo né in comunione con altri, di diritti reali su altra abitazione ed acquistate già usufruendo del beneficio fiscale prima casa.

Solo al ricorrere di tali requisiti l'acquirente di un diritto reale immobiliare può beneficiare delle sopramenzionate agevolazioni.

Tale beneficio è volto ad agevolare la reale condizione di "prima abitazione" tutelata non solo se sussistente al momento dell'acquisto, ma anche solo se mantenuta per un certo periodo: è previsto, infatti che, in caso di dichiarazione mendace, o di trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con i benefici di cui al presente articolo prima del decorso del termine di cinque anni dalla data del loro acquisto, sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, nonché una sovrattassa pari al 30 per cento delle stesse imposte.

[136] Ovvero di cui all'art. 1 della **L. 22 aprile 1982, n. 168**, all'art. 2 del **D.L. 7 febbraio 1985, n. 12**, convertito, con modificazioni, dalla **L. 5 aprile 1985, n. 118**, all'**art. 3, comma 2, della L. 31 dicembre 1991, n. 415**, all'art. 5, commi 2 e 3, dei **decreti-legge 21 gennaio 1992, n. 14, 20 marzo 1992, n. 237**, e **20 maggio 1992, n. 293**, all'art. 2, commi 2 e 3, del **D.L. 24 luglio 1992, n. 348**, all'art. 1, commi 2 e 3, del **D.L. 24 settembre 1992, n. 388,** all'art. 1, commi 2 e 3, del **D.L. 24 novembre 1992, n. 455,** all'art. 1, comma 2, del **D.L. 23 gennaio 1993, n. 16**, convertito, con modificazioni, dalla **L. 24 marzo 1993, n. 75** e all'art. 16 del **D.L. 22 maggio 1993, n. 155**, convertito, con modificazioni, dalla L. 19 luglio 1993, n. 243.

[137] Cfr **Cassazione civile sez. trib.**, 11 giugno 2010 **n. 14120**.

Innovazione e Diritto

3. Acquisto a titolo orginario (usucapione) e a titolo derivativo e relativo regime fiscale

L'acquisto di un diritto reale può avvenire, secondo i modi di acquisto previsti dal nostro ordinamento, o a titolo derivativo o a titolo originario.
Il codice civile, infatti, all'art. 922 statuisce che la proprietà si acquista per occupazione, invenzione, accessione, specificazione, unione e commistione, usucapione (che costituiscono acquisti a titolo originario) e per effetto di contratti, per successione *mortis causa* (che rappresentano acquisti a titolo derivativo), nonché negli altri modi stabiliti dalla legge (quali ad es. espropriazione, acquisto all'asta giudiziaria, etc…).
La principale differenza tra i due tipi di acquisti riguarda essenzialmente il collegamento con le vicende del precedente titolare del diritto acquistato.
Nel caso di acquisto a titolo derivativo, infatti, tale acquisto si presenta intrinsecamente ed inderogabilmente collegato alle'esistenza del diritto acquistato in capo al precedente titolare ovvero a colui che trasferisce il diritto; nel caso di acquisto a titolo originario, invece, è totalmente indipendente dal diritto del precedente titolare, al quale non si collega per nessuno effetto[138].
Tali caratteristiche si concretizzano nei diversi effetti che producono le vicende del diritto del precedente titolare sul diritto dell'acquirente.
Nel caso di acquisto originario, infatti, le vicende del precedente titolare sono ininfluenti, di tal che da un lato la proprietà si acquista libera da pesi e diritti di terzi, anche se questi insistevano sul diritto del precedente titolare, e dall'altro non rileva l'esistenza del diritto o l'invalidità dell'acquisto del titolare anteriore.
In ordine agli acquisti a titolo derivativo, invece, il collegamento con il diritto del precedente titolare è inscindibile, acquistandosi, in effetti, lo stesso diritto trasferito, con le sue limitazione e nella sua ampiezza: l'acquisto a titolo derivativo, infatti, è sorretto da due principi cardini, ovvero da un lato *resoluto iure dantis resolvitur et ius accipientis,* secondi il quale se viene meno il diritto trasferito nel patrimonio dell'alienante si risolverà anche il diritto acquistato dall'avente causa, e dall'altro *nemo plus iuris transferre potest quam ipse habet*, per cui si acquista lo stesso diritto del dante causa non potendo lo sesso trasferire più di quanto è in suo godimento.

[138] Cfr **Gazzoni F.,** *Manuale di Diritto Privato,* Edizioni Scientifiche italiane, Ult. Ed..

Innovazione e Diritto

Come sopra rilevato, da un punto di vista fiscale l'acquisto mediante contratto è sorretto da una disciplina di favore laddove si abbia ad oggetto la prima casa di abitazione per l'acquirente.

Si è dibattuto, sia nella dottrina che in giurisprudenza, in merito all'applicabilità di tale disciplina (in particolare dell'art. 1 nota IIbis del D.P.R. 131/86) non solo agli acquisti a titolo derivativo (quindi mediante un contratto), ma anche a titolo originario, in particolare in caso di acquisto a titolo originario.

La questione riguarda principalmente l'imposta in sede di registrazione delle sentenze dichiarative dell'acquisto di un immobile a titolo originario

A tal proposito va evidenziato l'articolo 8 della Tariffa parte prima allegata al D.P.R. n. 131 del 1986 il quale indica tra gli atti soggetti all'imposta di registro in termine fisso gli atti dell'autorità giudiziaria ordinaria e speciale in materia di controversie civili: in particolare, con riferimento agli atti recanti trasferimento o costituzione di diritti reali su beni immobili la norma prevede come regime di tassazione l'applicazione delle "stesse imposte stabilite per i corrispondenti atti". In particolare, la nota II bis al suddetto articolo, introdotta con l'art. 23, co. 2, del D.L. 69 del 1989, ha equiparato la tassazione delle sentenze di usucapione a quella degli atti di trasferimento della proprietà.

Tutto ciò considerato, il dibattito ha avuto ad oggetto se da tale parificazione discenda o meno discenda l'applicabilità delle agevolazioni relative all'acquisto della prima casa di cui all'art.1, nota II bis, della tariffa, parte prima, allegata al DPR 131 del 1986, in sede di registrazione delle sentenze dichiarative dell'acquisto di un immobile, in particolare per usucapione.

La fattispecie più rilevante tra gli acquisti a titolo originario, infatti, è costituita senz'altro dall'usucapione, come dimostra anche la giurisprudenza in materia che si occupato prevalentemente di tale fattispecie.

Una delle sentenze principali al riguardo è rappresentata dalla sentenza 581 del 15/01/2010.

In tale sentenza la Suprema Corte[139] sancisce che i benefici fiscali previsti per l'acquisto a titolo oneroso della "prima casa" si applicano anche alle sentenze dichiarative dell'acquisto per usucapione, ove l'immobile usucapito sia destinato a prima casa di abitazione, in virtù della previsione di cui dall'art. 8, nota II bis, della Tariffa allegata al d.P.R. n. 131/86.

La sentenza, tuttavia, precisa che in quest'ultimo caso, però, i suddetti benefici sono limitati all'imposta di registro ed all'in.v.im., mentre ne restano escluse le imposte ipotecarie e

[139] Richiamando anche altri precedenti giurisprudenziali in materia , quali **Cass. n. 29371/08**, e **Cass. n. 5447/08**).

Innovazione e Diritto

catastali, in quanto il citato art. 8, nota II bis, non fa menzione di queste ultime e non è suscettibile di interpretazione estensiva.
(cfr. sentenze n. 29371 del 16/12/2008).
Tra le varie sentenze della giurisprudenza va evidenziata, inoltre, la Cassazione civile sez. trib., 11 giugno 2010 n. 14120, già richiamata in nota 4, secondo la quale il godimento dei benefici fiscali concernenti l'imposta di registro per l'acquisto della prima casa è subordinato alla condizione che il contribuente nell'atto di acquisto dell'immobile manifesti la volontà di fruirne, dichiarando espressamente, pena l'inapplicabilità dei benefici stessi: a) di volere stabilirsi nel Comune dove si trova l'immobile; b) di non godere di altri diritti reali su immobili siti nello stesso Comune; c) di non avere già fruito dei medesimi benefici, secondo quanto prescritto dalla nota II bis della tariffa allegata al d.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 (nel testo vigente a seguito del d.l. 22 maggio 1993 n. 155, conv. in l. 19 luglio 1993 n. 243).
Pertanto, nel caso di acquisto di immobile in forza di sentenza dichiarativa dell' usucapione, laddove non sono rinvenibile, ad es. nell'atto introduttivo o nel corso del giudizio per la dichiarazione d'intervenuta usucapione, le suddette dichiarazioni, l'aliquota agevolata dell'imposta di registro non è applicabile venendo a mancare le condizioni richieste dall'art. 8, nota II bis, e dall'art. 1, nota II bis, della tariffa (parte prima) allegata al d.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, nel testo modificato dal d.l. 22 maggio 1993 n. 155, conv. dalla l. 19 luglio 1993 n. 243.
Va evidenziato in ogni caso che, pur rientrando l'usucapione tra gli acquisti a titolo originario, con effetto ab origine, ovvero a far data dall'inizio del possesso ventennale, il momento al quale l'Amministrazione finanziaria deve far riferimento per verificare la sussistenza dei requisiti richiesti dalla nota II bis dell'art. 1 della Tariffa allegata al DPR n. 131 del 1986 per l'accesso all'agevolazione, sarà non quello in cui si esplicano gli effetti giuridici della sentenza, ma quello della sentenza con cui viene pronunciato l'acquisto per usucapione dell'immobile da adibire a prima casa.

Conclusioni:

Alla luce delle osservazioni svolte, in considerazione della Circolare dell'Agenzia delle Entrate in esame, nonché della giurisprudenza esaminata che rappresenta l'antecedente e il background giuridico della detta circolare, va ribadita, dunque, l'applicabilità delle agevolazioni relative all'acquisto della prima casa di cui all'art.1, nota II bis, della tariffa,

Innovazione e Diritto

parte prima, allegata al D.P.R. 131 del 1986, in sede di registrazione delle sentenze dichiarative dell'acquisto di un immobile per usucapione.

Tale considerazione è ancor più condivisibile se si focalizza l'esame della questione sulla ratio del regime dell'agevolazione fiscale per l'acquisto della prima casa: dal momento che essa è ravvisabile, come sopra evidenziato, nella tutela che l'ordinamento intende fornire agli acquirenti di abitazioni da destinare ad uso di abitazione principale al fine, da un lato, di incrementare e favorire l'acquisto di immobili da destinare ad uso abitativo, e dall'altro di soddisfare le essenziali esigenze abitative del proprio nucleo familiare, non può non rilevarsi come le medesime esigenze ricorrano non solo in caso di acquisto a titolo di derivativo ma anche in caso di acquisto a titolo originario, come in particolare l'usucapione.

Infine, va rilevato come, sia la Circolare dell'Agenzia delle Entrate sia la giurisprudenza esaminate, abbiano limitato tale applicabilità alla sola imposta di registro e non anche alle imposte ipotecarie e catastali proprio in virtù dell'esistenza di specifiche previsioni normative nel TUIR: restano escluse dalla agevolazione in esame, dunque, le imposte ipotecarie e catastali, in quanto il citato art. 8, nota II bis, della Tariffa allegata al d.P.R. n. 131/86, non fa menzione di queste ultime e non è suscettibile di interpretazione estensiva.

Innovazione e Diritto

Innovazione e Diritto