

**Sentenza:** n. 245 del 24 ottobre 2017

**Materia:** Tributi

**Parametri invocati:** artt. 117, secondo comma, lettera e), lettera g) e 119 della Costituzione.

**Giudizio:** legittimità costituzionale in via principale

**Ricorrente:** Presidente Consiglio dei Ministri

**Oggetto:** art. 1, comma 4, lett. d); art. 3 comma 1; art. 12, comma 1; art. 1, comma 5; art. 3 comma 3 della legge della Regione autonoma Sardegna 28 ottobre 2016, n. 25, recante «Istituzione dell’Agenzia sarda delle entrate (ASE)»

**Esito:**

illegittimità costituzionale dell’art. 1, comma 5, della legge della Regione autonoma Sardegna 28 ottobre 2016, n. 25, recante «Istituzione dell’Agenzia sarda delle entrate (ASE)»;

illegittimità costituzionale dell’art. 9, comma 3, lettera a), della legge reg. Sardegna n. 25 del 2016;

non fondatezza delle questioni di legittimità costituzionale dell’art. 1, comma 4, lettera d), della legge reg. Sardegna n. 25 del 2016, promosse, in riferimento agli artt. 117, secondo comma, lettera e), Cost. e 9 della legge costituzionale 26 febbraio 1948, n. 3 (Statuto speciale per la Sardegna);

non fondatezza delle questioni di legittimità costituzionale dell’art. 3, comma 1, della legge reg. Sardegna n. 25 del 2016, promosse, in riferimento agli artt. 117, secondo comma, lettera e), Cost. e 9 dello statuto Reg. Sardegna;

non fondatezza della questione di legittimità costituzionale dell’art. 3, comma 3, della legge reg. Sardegna n. 25 del 2016, promossa, in riferimento all’art. 117, secondo comma, lettera g), Cost.;

non fondatezza delle questioni di legittimità costituzionale dell’art. 12, comma 1, della legge reg. Sardegna n. 25 del 2016, promosse, in riferimento agli artt. 117, secondo comma, lettera e), Cost. e 9 dello statuto Reg. Sardegna.

**Estensore nota:** Beatrice Pieraccioli

L’Avvocatura generale dello Stato propone questioni di legittimità costituzionale in via principale di alcune disposizioni contenute nella legge della Regione autonoma Sardegna 28 ottobre 2016, n. 25, recante «Istituzione dell’Agenzia sarda delle entrate (ASE)».

Secondo il ricorrente, in primo luogo, l’art. 1, comma 4, lettera d), della citata legge regionale, nell’includere, tra le competenze attribuite all’ASE, anche il «controllo delle entrate da tributi devoluti, compartecipati e regionali derivati», violerebbe l’art. 117, secondo comma, lettera e), della Costituzione, che riserva alla legislazione esclusiva dello Stato il «sistema tributario e contabile dello Stato», e si porrebbe in contrasto anche con l’art. 9 della legge costituzionale 26 febbraio 1948, n. 3 (Statuto speciale per la Sardegna), che riconosce alla Regione la competenza a procedere all’accertamento ed alla riscossione dei soli tributi propri.

Per gli stessi motivi sarebbe costituzionalmente illegittimo anche l’art. 3, comma 1, della legge reg. Sardegna n. 25 del 2016, laddove prevede che la Regione «promuove tutte le azioni necessarie per riconoscere in capo alla Regione, e per il successivo esercizio da parte dell’ASE, la piena titolarità nella materia dell’accertamento e della riscossione dei tributi derivati e compartecipati al gettito dei tributi erariali prodotti o comunque generati nel territorio regionale di cui all’articolo 8 dello Statuto speciale per la Sardegna, anche attraverso la richiesta di trasferimento o la delega di funzioni statali riferite alle agenzie fiscali dello Stato». La disposizione della legge regionale, infatti, auspicerebbe

il raggiungimento di un risultato normativo di per sé contrastante con l'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost., che riserva allo Stato la competenza legislativa in tema di «sistema tributario».

Inoltre il Governo impugna l'art. 12, comma 1 – letto unitamente al già citato art. 3, comma 1 – della legge reg. Sardegna n. 25 del 2016, ancora per contrasto con gli artt. 117, secondo comma, lettera e), Cost., e 9 dello statuto di autonomia, nella parte in cui prevede l'istituzione del Comitato di indirizzo regionale sulle entrate (d'ora in poi CIRE).

In questo caso, a porsi in contrasto con i parametri ricordati sarebbe l'attribuzione al CIRE delle competenze relative anche al servizio di riscossione «dei tributi locali attualmente non riscossi», trattandosi di tributi comunque statali, in quanto istituiti con legge dello Stato (indipendentemente dal destinatario del gettito).

La disposizione, inoltre, violerebbe l'art. 119, secondo comma, Cost.

Ancora, secondo il ricorrente, l'art. 1, comma 5, della legge reg. Sardegna n. 25 del 2016, nella parte in cui prevede che la Giunta regionale individua «le modalità e i tempi di riversamento nelle casse regionali» delle entrate spettanti alla Sardegna ai sensi dell'art. 8 dello statuto di autonomia, sarebbe costituzionalmente illegittimo, per contrasto con l'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost., che attribuisce alla competenza legislativa esclusiva statale il «sistema tributario e contabile dello Stato». La disposizione sarebbe altresì in contrasto con l'art. 2 del decreto legislativo 9 giugno 2016, n. 114 (Norme di attuazione dell'articolo 8 dello Statuto speciale della Regione autonoma della Sardegna – legge costituzionale 26 febbraio 1948, n. 3, in materia di entrate erariali regionali), il quale disciplina le «modalità di attribuzione delle quote delle entrate erariali spettanti alla regione».

In particolare, sostiene l'Avvocatura generale dello Stato, quest'ultima disposizione – la quale prevede che i tempi, le procedure e le modalità volti a garantire il riversamento diretto nelle casse regionali delle entrate spettanti alla Regione autonoma Sardegna sono stabiliti con decreto ministeriale, adottato d'intesa con la Regione – non potrebbe essere derogata da una legge regionale, trattandosi di norma di attuazione dell'art. 8 dello statuto di autonomia.

La difesa statale ritiene, inoltre, che la disposizione impugnata – nella parte in cui stabilisce che le entrate spettanti alla Regione ai sensi dell'art. 8 dello statuto di autonomia affluiscono direttamente all'ASE – produrrebbe «l'effetto di portare le suddette entrate al di fuori della tesoreria unica statale», regolata dalla legge 29 ottobre 1984, n. 720 (Istituzione del sistema di tesoreria unica per enti ed organismi pubblici), la cui disciplina sarebbe espressione di principi fondamentali in materia di coordinamento della finanza pubblica, come tali presidiati dall'art. 117, terzo comma, Cost.

Il ricorrente prospetta anche un contrasto con l'art. 97, primo comma, Cost.

Infine, l'art. 3, comma 3, della legge reg. Sardegna n. 25 del 2016, nella parte in cui prevede che l'ASE operi «un raccordo continuo con la struttura statale», per verificare l'esatta determinazione di quanto spetta alla Regione a titolo di compartecipazione alle quote erariali, violerebbe gli artt. 81, terzo comma, e 117, secondo comma, lettera g), Cost.

La norma regionale determinerebbe, infatti, «un incremento di attività amministrativa sull'apparato statale», invadendo la competenza legislativa statale in tema di «ordinamento e organizzazione amministrativa dello Stato e degli enti pubblici nazionali», imponendo altresì allo Stato, per tale via, maggiori oneri «senza copertura finanziaria».

La Corte ritiene non fondate le questioni di legittimità costituzionale sollevate sull'art. 1, comma 4, lettera d), della legge reg. Sardegna n. 25 del 2016.

La disposizione include, tra le competenze attribuite all'ASE, il «controllo delle entrate» regionali, non solo di quelle derivanti da tributi propri regionali, ma anche di quelle provenienti da tributi devoluti, compartecipati e regionali derivati.

La disposizione impugnata non attribuisce affatto alla Regione il compito di procedere all'accertamento e alla riscossione di tributi diversi da quelli propri. L'attività di «controllo delle entrate» di cui ragiona l'art. 1, comma 4, lettera d), della legge reg. Sardegna n. 25 del 2016 – comprese le entrate derivanti da tributi devoluti, compartecipati e regionali derivati – è infatti

attività ben distinta da quelle di accertamento e riscossione dei tributi e si colloca in un momento temporalmente successivo ad esse, in funzione di verifica della correttezza della quantificazione dei flussi finanziari spettanti alla Regione.

Questa distinzione, del resto, emerge anche da altre proposizioni normative contenute nella stessa legge regionale impugnata. Così, all'art. 1, comma 4, lettera a), si attribuisce all'ASE la gestione accentrata delle attività di «controllo e riscossione» dei soli tributi regionali propri e, all'art. 2, è riservata alla stessa Agenzia l'attività di «gestione diretta» unicamente con riferimento a questi ultimi.

In definitiva, la disposizione impugnata si limita a prevedere una forma di verifica (interna all'amministrazione regionale) circa l'esatta quantificazione dell'ammontare delle compartecipazioni ai tributi erariali spettante alla Regione. Tale attività di controllo sulla corretta esecuzione degli obblighi statali derivanti dal regime di compartecipazione in nessun modo lede le competenze legislative statali in materia di sistema tributario.

Non sono fondate neppure le questioni di legittimità costituzionale sollevate in relazione all'art. 3, comma 1, della legge reg. Sardegna n. 25 del 2016.

La disposizione, come si è accennato, prevede che la Regione, «nel rispetto della normativa statale e regionale, promuove» tutte le iniziative necessarie per riconoscere in capo a sé stessa, e per il successivo esercizio da parte dell'ASE, la piena titolarità nella materia dell'accertamento e della riscossione dei tributi derivati e compartecipati al gettito dei tributi erariali, «anche attraverso la richiesta di trasferimento o la delega di funzioni statali riferite alle agenzie fiscali dello Stato».

La Corte sostiene che il contenuto normativo della disposizione impugnata, non si esprime in una disciplina sostanziale immediatamente applicabile, in ipotesi lesiva del corretto riparto delle competenze, o che autorizza l'adozione di atti amministrativi regionali che realizzino l'obiettivo auspicato (la piena titolarità nella materia dell'accertamento e della riscossione dei tributi derivati e compartecipati). La norma, invece, ha il contenuto precettivo di impegnare l'Amministrazione regionale a promuovere, nel rispetto della normativa vigente, tutte le azioni necessarie in vista dell'ottenimento dell'obiettivo ricordato.

Si tratta perciò di una norma che il legislatore regionale indirizza alla stessa Regione. In quanto tale, la disposizione è adottata nell'ambito delle attribuzioni regionali e non è suscettibile di esprimere contenuti lesivi dell'assetto costituzionale delle competenze in materia tributaria (sulla non fondatezza di questioni relative a norme regionali a contenuto precettivo programmatico, sentenze n. 256 del 2012, n. 94 del 2011 e n. 308 del 2009).

Non fondate sono ugualmente le questioni di legittimità costituzionale sollevate in relazione all'art. 12, comma 1, della legge reg. Sardegna n. 25 del 2016, per contrasto con gli artt. 117, secondo comma, lettera e), Cost., e 9 dello statuto di autonomia, nella parte in cui prevede l'istituzione del CIRE. L'Avvocatura generale dello Stato lamenta, in particolare, che la competenza del neo-istituito CIRE sia estesa al servizio di riscossione dei «tributi locali attualmente non riscossi», alla luce della considerazione, sicuramente esatta, che i tributi locali sono anch'essi tributi statali, in quanto istituiti con legge statale, indipendentemente dal destinatario del gettito (per tutte, sentenza n. 121 del 2013).

In realtà, in nessuna previsione della legge reg. Sardegna n. 25 del 2016, e neppure in quella ora in esame, si prefigura una competenza della Regione, e per essa del CIRE, in tema di accertamento e riscossione di tributi locali.

Per la non fondatezza della questione, piuttosto, risulta decisiva un'altra circostanza: le funzioni che, secondo la norma impugnata, saranno da riconoscere al CIRE non attengono in radice a poteri di indirizzo amministrativo o di gestione attiva in materia tributaria. Tali funzioni, invece, si risolvono in attività di natura meramente consultiva in favore del direttore generale dell'ASE, in relazione: a) alle fasi deliberative e modificative relative allo statuto e agli atti regolamentari ad esso conseguenti e collegati; b) alla redazione dei piani aziendali annuali o pluriennali, dei bilanci e delle scelte strategiche; c) genericamente, alle iniziative inerenti al tema delle entrate.

Dall'esercizio di tali funzioni non può evidentemente derivare alcuna lesione dei parametri costituzionali e statutari allegati dal ricorrente.

Le questioni di legittimità costituzionale sollevate in riferimento all'art. 1, comma 5, della legge reg. Sardegna n. 25 del 2016 sono fondate.

Per la parte qui rilevante, la disciplina legislativa statale in tema di tesoreria unica prevede che le entrate di spettanza regionale provenienti, direttamente o indirettamente, dallo Stato, siano versate presso conti speciali infruttiferi, intestati alle Regioni e gestiti dalla Banca d'Italia.

La previsione dell'afflusso diretto all'ASE delle entrate spettanti alla Regione autonoma Sardegna, ai sensi dell'art. 8 dello statuto di autonomia, è perciò in frontale contrasto con tale disciplina.

Si deve quindi ribadire, secondo la costante giurisprudenza costituzionale, che la disciplina legislativa in tema di tesoreria unica, strumento essenziale per assicurare il contenimento del fabbisogno finanziario dello Stato ordinamento, appartiene ai principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica (sentenza n. 256 del 2013), da applicarsi sia alle Regioni a statuto ordinario sia a quelle a statuto speciale, esistendo tra esse, sotto questo profilo, «una piena equiparazione» (sentenza n. 311 del 2012).

La disposizione impugnata è perciò costituzionalmente illegittima, in primo luogo, per violazione dell'art. 117, terzo comma, Cost.

Inoltre, la stessa disposizione – pur dichiarando di rispettare le modalità di attribuzione delle quote delle entrate erariali spettanti alla Regione, quali disciplinate dalle norme di attuazione dello statuto speciale di autonomia ed in particolare dall'art. 2 del d.lgs. n.114 del 2016 – disegna un assetto normativo che tradisce le finalità di quest'ultimo articolo.

L'art. 2, appena citato, si limita a prevedere che, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, adottato d'intesa con la Regione autonoma Sardegna, siano individuati tempi, procedure e modalità volti a garantire il riversamento diretto nelle casse regionali del gettito spettante alla Regione.

Ciò significa che, secondo tale art. 2, le somme spettanti alla Regione autonoma Sardegna non dovranno più essere previamente incamerate dalla Ragioneria generale dello Stato, prima di essere destinate alle casse regionali (ovvero ai ricordati conti infruttiferi).

Dunque, nella logica della norma di attuazione statutaria, non sono in alcun modo incise le modalità di tenuta dei conti regionali, nel perdurante rispetto della disciplina prevista dalla legge statale sulla tesoreria unica.

La disposizione regionale impugnata, invece, prevedendo la diretta affluenza all'ASE (e non alle casse regionali, ossia ai conti infruttiferi presso la tesoreria) delle entrate di spettanza regionale, introduce un passaggio intermedio che contrasta con la previsione del riversamento diretto di tali risorse dallo Stato alle casse regionali disposto dalla norma di attuazione statutaria. In tal modo, quest'ultima, lungi dall'essere rispettata, come testualmente proclamato dalla disposizione censurata, risulta invece disattesa.

La dichiarazione di illegittimità costituzionale del primo periodo del comma 5 dell'art. 1 della legge regionale n. 25 del 2016 non può che coinvolgere anche l'ultimo periodo del medesimo comma, al primo indissolubilmente legato.

L'art. 9, comma 3, lettera a), della legge reg. Sardegna n. 25 del 2016, non impugnato con il ricorso statale, così dispone: «[l]'ASE: a) riversa nelle casse regionali le entrate di competenza, con le modalità e i tempi stabiliti con deliberazione della Giunta regionale adottata su proposta dell'Assessore competente in materia di entrate».

Si tratta, evidentemente, della disciplina dell'esecuzione, da parte dell'ASE, di quanto la Giunta regionale sarebbe autorizzata a deliberare in forza dell'art. 1, comma 5, della legge reg. Sardegna n. 25 del 2016.

Pertanto, alla luce del rapporto di stretta ed esclusiva dipendenza funzionale che lega le due proposizioni normative (da ultimo, sentenza n. 36 del 2017), ai sensi dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87 (Norme sulla costituzione e sul funzionamento della Corte costituzionale), la dichiarazione d'illegittimità costituzionale dell'art. 1, comma 5, della legge reg. Sardegna n. 25 del

2016 comporta, in via consequenziale, l'estensione della dichiarazione anche all'art. 9, comma 3, lettera a), della medesima legge.

Residuano, infine, le questioni di legittimità costituzionale proposte avverso l'art. 3, comma 3, della legge reg. Sardegna n. 25 del 2016 – per violazione degli artt. 81, terzo comma, e 117, secondo comma, lettera g), Cost. – nella parte in cui prevede che l'ASE operi «un raccordo continuo con la struttura statale», allo scopo di verificare l'esattezza dei dati e dei calcoli (anche) da questa effettuati, in vista di garantire l'esatta determinazione di quanto spettante a titolo di compartecipazione regionale alle quote erariali.

Sostiene inoltre il ricorrente che l'incremento di attività amministrativa indotto dalla disposizione impugnata si porrebbe in contrasto con l'art. 117, secondo comma, lettera g), Cost., che riserva alla legislazione esclusiva statale l'«ordinamento e l'organizzazione amministrativa dello Stato e degli enti pubblici nazionali». La norma regionale, priva di competenza al riguardo, infatti, imporrebbe necessariamente, in capo all'amministrazione statale, una diversa ed ulteriore regolamentazione della propria organizzazione.

La questione non è fondata.

La Corte ha già chiarito che, fermo restando il principio per cui le Regioni non possono porre a carico di organi o amministrazioni dello Stato compiti e attribuzioni ulteriori rispetto a quelli individuati con legge statale, deve nondimeno essere esclusa «la configurabilità di un vulnus delle competenze statali nel caso di semplice acquisizione di informazioni, trattandosi di strumento con il quale si esplica, ad un livello minimo, la leale cooperazione tra Stato e Regioni, in vista dell'esigenza di garantire il più efficiente esercizio delle attribuzioni tanto statali, quanto regionali (sentenza n. 327 del 2003, con richiamo alla sentenza n. 412 del 1994)» (sentenza n. 104 del 2010).

Nella stessa direzione, la sentenza n. 10 del 2008 ha affermato che «l'acquisizione, l'elaborazione e lo scambio di informazioni non determinano, di regola, alcuna lesione di attribuzioni, rispettivamente statali o regionali, ma rappresentano, in realtà, strumenti con i quali si esplica, ad un livello minimo, la leale cooperazione tra Stato e Regioni (sentenza n. 42 del 2006)».

Tali conclusioni sono ulteriormente confermate dal fatto che la stessa legislazione statale si orienta nel senso del rafforzamento dello scambio di informazioni, in materie omogenee a quelle oggetto della legge reg. Sardegna n. 25 del 2016: l'art. 70 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 (Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42), infatti, dispone che «[g]li organi statali e le regioni sono tenuti a fornirsi, reciprocamente e a richiesta, ogni notizia utile allo svolgimento delle proprie funzioni nella materia di cui al presente decreto, nonché a concordare le modalità di utilizzazione comune dei rispettivi sistemi informativi e le altre forme di collaborazione».