

**Sentenza:** n. 152 del 5 giugno 2018

**Materia:** Tributi- Tassa automobilistica regionale

**Parametri invocati:** artt. 3, 97 e 117, secondo comma, lettera e), e terzo comma, Cost. e artt. 17 e 36 del regio decreto legislativo 15 maggio 1946, n. 455 (Approvazione dello statuto della Regione siciliana) convertito in legge costituzionale 26 febbraio 1948, n. 2;

**Giudizio:** legittimità costituzionale in via principale

**Ricorrente:** Presidente del Consiglio dei ministri

**Oggetto:** art. 19, comma 1, della legge della Regione Sicilia 5 dicembre 2016, n. 24 (Assestamento del bilancio di previsione della Regione per l'esercizio finanziario 2016 e per il triennio 2016-2018. Variazioni al bilancio di previsione della Regione per l'esercizio finanziario 2016 e per il triennio 2016-2018) e art. 34 della legge della Regione Sicilia n. 16 del 2017.

**Esito:**

1) inammissibilità delle questioni di legittimità costituzionale dell'art. 19, comma 1, della l.r. 24/2016, promosse in riferimento agli artt. 3, 97 e 117, secondo comma, lettera e), e terzo comma, Cost. e agli artt. 17 e 36 del regio decreto legislativo 15 maggio 1946, n. 455 (Approvazione dello statuto della Regione siciliana).

2) inammissibilità delle questioni di legittimità costituzionale dell'art. 34 della l.r. 16/2017, promosse in riferimento agli artt. 3 e 97 Cost. e infondatezza della questione di legittimità costituzionale promossa in riferimento all'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost.

**Estensore nota:** Claudia Prina Racchetto

**Sintesi:**

L'art. 19, comma 1, della l.r. 24/2016 ha aggiunto il comma 2-bis all'art. 2 della l.r. 16/2015 (Tassa automobilistica regionale. Modifica dell'articolo 47 della legge regionale 7 maggio 2015, n. 9) con cui la Regione Sicilia ha istituito, dal 1° gennaio 2016, la tassa automobilistica regionale in sostituzione di quella erariale in precedenza vigente, ribadendone pedissequamente i relativi profili costitutivi. Il comma 2-bis prevede che in caso di omesso, insufficiente o tardivo pagamento del tributo in esame, decorsi i termini previsti per l'eventuale ravvedimento spontaneo, l'importo dovuto, comprensivo di interessi e sanzioni, venga immediatamente iscritto a ruolo. In considerazione di ciò la relativa pretesa impositiva assume immediata forza esecutiva, senza passare da una comunicazione al contribuente, precedente alla formazione del ruolo. Secondo il ricorrente tale disposizione violerebbe innanzitutto l'art. 3 Cost. in quanto comporterebbe una irragionevole disparità di trattamento per i contribuenti siciliani con riguardo all'accertamento ed alla riscossione della tassa automobilistica. Essa, inoltre, a suo giudizio contrasterebbe anche con l'art. 97 Cost., perché il modulo procedimentale configurato dalla disciplina regionale, omettendo il contraddittorio preventivo con il contribuente, inciderebbe negativamente sul buon andamento dell'azione amministrativa. La difesa erariale ricostruisce la disciplina normativa nazionale di riferimento ponendo in evidenza, quanto al tributo in oggetto, che l'azione esecutiva tramite il ruolo presuppone comunque la presenza di un atto prodromico di contestazione inviato al contribuente. Inoltre, nel ricorso, si segnala che la norma impugnata sarebbe in conflitto con l'art. 6, comma 5, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente). In considerazione

di ciò, evoca, per un verso, i limiti statutari alla competenza legislativa della Regione Siciliana in materia impositiva, richiamando gli artt. 17 e 36 dello statuto regionale, in quanto la citata norma dello statuto dei diritti del contribuente, come confermato dall'art. 1 della medesima legge n. 212 del 2000, costituirebbe principio generale dell'ordinamento tributario, cui devono attenersi anche le Regioni ad autonomia speciale; per altro verso, adduce la violazione dell'art. 117, terzo comma, Cost. in relazione al «coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario» nonché la violazione dell'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost., con riferimento alla competenza legislativa esclusiva nazionale in tema di «sistema tributario e contabile dello Stato». Qualche mese dopo, la Regione Sicilia, con l'art. 34 della legge regionale 11 agosto 2017, n. 16 (Disposizioni programmatiche e correttive per l'anno 2017. Legge di stabilità regionale. Stralcio I), è intervenuta sulla disposizione impugnata, delimitando l'ambito di operatività del previsto procedimento di accertamento e riscossione del tributo in esame al solo triennio 2017-2019. Il Presidente del Consiglio dei ministri ha impugnato anche tale ultima disposizione (insieme ad altri articoli della stessa l.r. 16/2017), in quanto a suo giudizio la modifica apportata non avrebbe comportato il superamento delle ragioni di vulnus prospettate con il ricorso nei confronti della disposizione modificata. Essa è stata ritenuta in contrasto con gli artt. 3, 97 e 117, secondo comma, lettera e), Cost., sulla base del medesimo percorso argomentativo seguito nel contestare la legittimità costituzionale dell'art. 19, comma 1, della l.r. 24/2016. In considerazione della stretta connessione fra le disposizioni oggetto dei due ricorsi e della sostanziale sovrapposibilità delle censure prospettate, i due giudizi sono stati riuniti. La Corte costituzionale (ex plurimis, sentenze n. 451 del 2007 e n. 455 del 2005) ha costantemente escluso che la tassa automobilistica possa ritenersi tributo proprio delle Regioni a statuto ordinario ai sensi del combinato disposto degli artt. 117, quarto comma, e 119, secondo comma, Cost. Non sono stati considerati rilevanti, a tal fine, l'integrale destinazione del gettito; né la possibilità di variare (entro certi limiti) le aliquote di riferimento; né, infine, il conferimento alle Regioni ordinarie delle funzioni concernenti la riscossione, i rimborsi, il recupero della tassa e delle sanzioni. Piuttosto, si è dato rilievo decisivo al fatto della mancata devoluzione, a dette Regioni, del potere di disciplinare gli altri elementi costitutivi del tributo, così da confermare che la relativa disciplina legislativa doveva ritenersi ascritta alla competenza esclusiva dello Stato in materia di tributi erariali. Di qui la violazione dell'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost., riscontrata in diverse occasioni scrutinando norme regionali che disponevano esenzioni dalla tassa automobilistica (sentenza n. 296 del 2003) o modificavano la disciplina dei termini per l'accertamento del tributo (sentenze n. 297 e n. 311 del 2003). Questa interpretazione ha trovato continuità anche dopo la legge n. 42 del 2009 ed in esito alla emanazione del decreto legislativo 6 maggio 2011, n. 68 (Disposizioni in materia di autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province, nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario) il cui articolo 8, dopo aver disposto, al comma 1, la trasformazione di un'ampia serie di tributi statali in tributi propri regionali, a decorrere dal 1° gennaio 2013, prevede, al comma 2, che «[f]ermi restando i limiti massimi di manovrabilità previsti dalla legislazione statale, le regioni disciplinano la tassa automobilistica regionale»; aggiunge, inoltre, al comma 3, che alle Regioni a statuto ordinario spettano gli altri tributi ad esse riconosciuti dalla legislazione vigente alla data di entrata in vigore del decreto stesso, precisando che i predetti tributi costituiscono tributi propri derivati. La Corte (sentenza n. 288 del 2012) ha evidenziato che, «[l]a diversificazione operata tra i citati commi 2 e 3 induce alla conclusione che la tassa in questione non ha acquisito, nel nuovo regime, la natura di tributo regionale proprio. Dalla formulazione del comma 2 si inferisce, infatti, non già la natura di tributo proprio della tassa automobilistica regionale [...] ma solo la volontà del legislatore di riservare ad essa un regime diverso rispetto a quello stabilito per gli altri tributi derivati, attribuendone la disciplina alle Regioni, senza che questo comporti una modifica radicale di quel tributo». Di qui la ritenuta natura di tributo derivato della tassa automobilistica pur in tale nuovo assetto normativo, con il conseguente, ribadito, limite, per le Regioni a statuto ordinario, di non poter incidere sui profili sostanziali della disciplina normativa di riferimento, comunque riservati al legislatore nazionale (in termini, da ultimo, sentenze n. 242 e n.

199 del 2016). La Corte evidenzia però, con riferimento al caso in esame, che questa conclusione interpretativa non può essere automaticamente estesa anche alle autonomie speciali che, in forza dell'autonomia impositiva prevista dai rispettivi statuti, possono introdurre nella materia in esame, un tributo proprio, sostitutivo o comunque distinto da quello di matrice erariale. Ciò è stato, del resto, già riconosciuto dalla Corte proprio con riferimento alla tassa automobilistica (sentenze n. 118 del 2017 e n. 142 del 2012). L'autonomia finanziaria e tributaria della Regione Sicilia è disciplinata dagli artt. 36, 37 e 38 dello statuto, nonché dalle norme di attuazione dettate dal d.P.R. 26 luglio 1965, n. 1074 (Norme di attuazione dello Statuto della Regione siciliana in materia finanziaria). In virtù di tale quadro normativo, la Regione Sicilia ha, dunque, il potere di integrare la disciplina dei tributi erariali, nei limiti segnati dai principi della legislazione statale relativi alla singola imposizione (sentenze n. 138 e n. 111 del 1999), in termini non dissimili da quanto previsto per le Regioni ordinarie dall'art. 117, comma secondo, lettera e), Cost.; ancora, può deliberare, con legge regionale, tributi propri, disciplinando in modo originale tutti gli elementi del prelievo, anche quelli fondamentali, nel rispetto dei principi del «sistema tributario italiano» così come imposto dall'art. 6, comma 2, delle norme di attuazione richiamate. Questo limite si distingue da quello della necessaria osservanza «dei principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario» previsto dall'art. 119, secondo comma, Cost., per le Regioni ordinarie. L'autonomia legislativa riconosciuta, in forza dello statuto speciale, alla Regione Sicilia in materia di imposizione fiscale, appare, dunque, più ampia rispetto a quella garantita alle Regioni ordinarie (sentenza n. 102 del 2008, relativa ad una analoga previsione statutaria della Regione autonoma Sardegna; ordinanza n. 250 del 2007 relativa allo statuto siciliano) e ciò trova conferma, nella facoltà, attribuita alle autonomie speciali, di istituire tributi propri con riferimento a presupposti già coperti dall'imposizione erariale, ipotesi invece preclusa alle Regioni ordinarie in forza di quanto esplicitato dall'art. 7, comma 1, lettera b), n. 3 della legge n. 42 del 2009. Come già evidenziato, con la l.r. 16/2015 la Sicilia ha disciplinato autonomamente il tributo in questione, introducendo una disciplina espressamente volta a sostituire quella erariale (art 1). In coerenza, ne ha assunto direttamente le funzioni amministrative di controllo e riscossione che vengono svolte secondo le modalità tracciate dalla relativa disciplina nazionale. Pertanto, se prima di tale legge, non c'era incertezza in ordine alla natura derivata della tassa automobilistica regionale riscossa in Sicilia (sentenza n. 135 del 2012), di contro, l'innovazione apportata da tale legge regionale ha imposto di verificare l'attuale tenuta di una siffatta conclusione. L'introduzione di tributi propri da parte delle Regioni, ordinarie o speciali che siano, presuppone essenzialmente il rispetto dell'art. 23 Cost. e dunque la necessaria istituzione tramite legge regionale. Però mentre le Regioni ordinarie incontrano il limite dei «principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario» dettati dalla legge nazionale (primo tra tutti quello del divieto della doppia imposizione), l'unico limite che incontrano le autonomie speciali, in forza di clausole omologhe a quella prevista per la Regione Sicilia, per istituire e disciplinare i tributi propri regionali legittimamente è che il tributo proprio sia «in armonia con i principi del sistema tributario dello Stato» (sentenza n. 102 del 2008). Secondo la Corte, la tassa automobilistica regionale introdotta dalla l.r. 16/2015 è un tributo proprio e non assume rilievo decisivo per qualificarla diversamente la circostanza che essa replichi integralmente i tratti costitutivi di quella erariale, cui fa espresso riferimento (art. 2). La Regione ad autonomia speciale può infatti decidere di ribadire i tratti costitutivi della omologa previsione erariale, ritenendoli confacenti alle proprie esigenze territoriali, senza che questo incida sulla qualifica del tributo. La Corte pertanto ritiene non pertinenti le questioni prospettate in relazione all'art. 117, secondo comma, lettera e), e terzo comma, Cost. e restringe il suo perimetro cognitivo unicamente al riscontro della condizione legittimante offerta dal disposto degli artt. 36 dello statuto di autonomia e 6, comma 2, del d.P.R. n. 1074 del 1965 escludendo che le disposizioni censurate diano luogo a distonie di sistema con la tipologia e la struttura degli istituti tributari statali visti nel loro complessivo assetto ordinamentale. A suo giudizio, infatti, la disciplina regionale in esame, appare in armonia con lo «spirito» del sistema tributario dello Stato» (sentenze n. 102 del 2008 e n. 304 del 2002), dando corpo ad un modulo procedimentale di determinazione della pretesa tributaria che si

rivela omogeneo ad altre ipotesi impositive previste dalla legislazione statale, caratterizzate da analoghi profili strutturali nel verificare il corretto adempimento della prestazione tributaria. La Corte non ritiene fondata la censura mossa dal ricorrente sulla base del comma 5 dell'art. 6 dello statuto dei diritti del contribuente in forza del quale – in caso di liquidazioni di tributi risultanti da dichiarazioni e sempre che sussistano «incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione» – l'iscrizione a ruolo, altrimenti possibile anche in via immediata, deve essere preceduta, a pena di nullità, da un avviso rivolto al contribuente, finalizzato ad ottenere da quest'ultimo gli opportuni chiarimenti, anche documentali. Essa, infatti, pone in evidenza che l'accertamento inerente al tributo in esame, nella sua ordinarietà, è connotato da una evidente semplicità di contenuti, risolvendosi in un mero controllo cartolare. A fronte della evidente modestia tecnica della fase amministrativa di determinazione del dovuto (sentenze n. 62 del 1998 e n. 233 del 1996) e in considerazione del grado di affidabilità del procedimento che porta alla formazione unilaterale del titolo (ordinanza n. 111 del 2007), secondo la Corte si neutralizzano, in coerenza, i margini di utilità che potrebbero derivare da una partecipazione attiva del contribuente alla fase che precede l'iscrizione a ruolo del tributo. La natura del ruolo si atteggia diversamente a seconda delle caratteristiche proprie della pretesa tributaria da attuare, diversamente graduata in rapporto alla complessità dell'attività di verifica che precede e sostanzia la determinazione del dovuto. Sotto tale profilo, la Corte rimarca che, nel tempo, il sistema tributario statale è stato interessato da una tendenziale unificazione delle fasi di accertamento e riscossione. Per dimostrare ulteriormente la compatibilità del modulo previsto dalla norma siciliana impugnata con il sistema tributario statale la Corte ricorda le liquidazioni effettuate in base alle dichiarazioni e per mezzo delle procedure automatizzate ai sensi dell'art. 36-bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia accertamento delle imposte sui redditi), cui vanno equiparate quelle previste dall'art. 54-bis del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto). Ipotesi, queste, rispetto alle quali le somme dovute a titolo di imposta, comprese quelle inerenti ai correlati accessori, sono «iscritte direttamente nei ruoli a titolo definitivo», in forza dell'art. 2 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462 (Unificazione a fini fiscali e contributivi delle procedure di liquidazione, riscossione e accertamento a norma dell'articolo 3, comma 134, lettera b, della legge 23 dicembre 1996, n. 662). All'iscrizione immediata tuttavia non si provvede laddove il contribuente abbia provveduto al pagamento del dovuto «entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione prevista dai commi 3 dei predetti articoli 36-bis e 54-bis» (art. 2, comma 2, del citato d.lgs. n. 462 del 1997), cui l'amministrazione è tenuta solo se dai controlli emerge un risultato diverso da quello prospettato dalla dichiarazione o, ancora, una imposta o una maggiore imposta, e solo se ciò può consentire al contribuente di evitare la reiterazione di errori o di regolarizzare aspetti formali. Si tratta di ipotesi nelle quali il ruolo e la successiva cartella perdono la loro connotazione esclusivamente esecutiva per esprimere anche la fase (se non di accertamento, quantomeno) di liquidazione della pretesa. Danno conferma, soprattutto, della possibilità, assentita dal sistema, di procedere alla immediata iscrizione a ruolo senza prevedere alcuna forma di partecipazione preventiva del contribuente, ogni qualvolta la verifica dell'inadempimento si rilevi immune da valutazioni interpretative. Tale interpretazione risulta inoltre confermata proprio dalla disposizione dello statuto dei diritti del contribuente evocata dal Governo a sostegno della censura. Essa, infatti, prevede l'avviso preventivo solo per quelle liquidazioni rispetto alle quali si riscontrino «incertezze su aspetti rilevanti» della pretesa tributaria oggetto del ruolo: ipotesi, questa, che va radicalmente esclusa, per l'appunto, laddove si versi in caso di omesso, integrale o parziale, o comunque intempestivo versamento del dovuto, determinato in forza della stessa dichiarazione del contribuente e riscontrato in esito ai riferiti controlli automatici (ex plurimis, Corte di cassazione civile, ordinanze n. 1711 del 2018 e n. 27716 del 2017). L'inserzione della liquidazione del tributo nella fase di formazione del ruolo appare, quindi, giustificata da una azione amministrativa di determinazione del dovuto priva di significativi margini di discrezionalità interpretativa. Il contribuente ha la possibilità di far valere l'insussistenza della pretesa sia in via amministrativa, sollecitando un annullamento in autotutela, sia in sede giudiziaria, anche tramite l'eventuale

attivazione della tutela cautelare, anticipatoria della futura decisione di merito (ordinanza n. 111 del 2007). In conclusione, secondo la Corte, con le norme censurate si realizza una crisi procedimentale che compensa adeguatamente l'esigenza collettiva di ottimizzazione della esazione fiscale con quelle di difesa del contribuente, senza porsi in termini di incompatibilità con il sistema tributario statale, il quale prevede ipotesi di regolamentazione non dissimili in presenza di presupposti analoghi. La Corte ritiene inoltre che le disposizioni censurate non entrerebbero in conflitto neppure con la specifica normativa di settore imposta dalla disciplina erariale che non prevede una obbligatoria partecipazione del contribuente alla formazione del ruolo impositivo. In particolare, il riferimento compiuto dal ricorrente l'art. 2 della legge 24 gennaio 1978, n. 27 (Modifiche al sistema sanzionatorio in materia di tasse automobilistiche) aveva una ragion d'essere nell'originaria configurazione del tributo quale tassa sulla circolazione. Una volta divenuto presupposto di imposta la sola proprietà (o un titolo considerato equipollente a tali fini) del mezzo, l'accertamento della violazione (non più inerente la circolazione su strada del mezzo) appare oggi esclusivamente demandato al flusso informativo, disciplinato dall'art. 5 del d.l. n. 953 del 1982, legato alle emergenze del PRA. La Corte pone inoltre in evidenza che la disciplina regionale censurata attiene alle funzioni di accertamento e riscossione dell'imposizione relative alla tassa automobilistica demandate dallo Stato alle Regioni ordinarie con la già richiamata legge n. 449 del 1997. Per quanto concerne la Regione Sicilia, la riscossione risulta ascritta ai profili di sua esclusiva pertinenza (ex art. 8 delle norme di attuazione del 1965), mentre l'attività di accertamento del tributo in questione, prima svolta dall'Agenzia delle entrate, risulta oggi definitivamente avocata alle competenze della Regione Sicilia, in forza di quanto previsto dall'art. 3 della l.r. 16/2015. In considerazione di ciò, la previsione regionale relativa al procedimento impositivo deve ritenersi coerente con lo spazio riconosciuto alla Regione Sicilia relativamente all'azione amministrativa che porta alla attuazione della pretesa tributaria in oggetto. E ciò a maggior ragione anche in virtù della stretta analogia tra la disciplina oggetto di scrutinio ed altre fattispecie di attuazione dell'imposizione fiscale previste dal sistema nazionale, rispetto alle quali, come nel caso in esame, la partecipazione del contribuente alla fase di formazione della pretesa impositiva si rivela non determinante sul corretto incedere della relativa azione amministrativa. La Corte fa inoltre presente che tale modulo è stato già adottato da altre Regioni, anche a statuto ordinario, con riferimento al tributo in esame e che queste disposizioni non sono mai state impugnate da parte dello Stato. Ne consegue dunque l'infondatezza della censura prospettata in riferimento agli artt. 17 e 36 dello statuto regionale siciliano. La Corte ritiene infine inammissibili, perché generiche in quanto prive di sostegno argomentativo, le due censure estranee ai parametri competenziali, riferite ad entrambe le disposizioni impuginate e relative agli artt. 3 e 97 della Costituzione.