CORTE COSTITUZIONALE

Sentenza **206/2023** (ECLI:IT:COST:2023:206)
Giudizio: **GIUDIZIO DI LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE IN VIA PRINCIPALE**
Presidente: **BARBERA** - Redattore: **BUSCEMA**
Udienza Pubblica del **24/10/2023**; Decisione del **24/10/2023**
Deposito del **23/11/2023**; Pubblicazione in G. U. **29/11/2023**
Norme impugnate: Art. 10 della legge della Regione Veneto 23/12/2022, n. 30.
Massime: **45875 45876 45877**
Atti decisi: **ric. 5/2023**

SENTENZA N. 206

ANNO 2023

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: Augusto Antonio BARBERA; Giudici : Franco MODUGNO, Giulio PROSPERETTI, Giovanni AMOROSO, Francesco VIGANÒ, Luca ANTONINI, Stefano PETITTI, Angelo BUSCEMA, Emanuela NAVARRETTA, Maria Rosaria SAN GIORGIO, Filippo PATRONI GRIFFI, Marco D'ALBERTI,

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 10 della legge della Regione Veneto 23 dicembre 2022, n. 30 (Legge di stabilità regionale 2023), promosso dal Presidente del Consiglio dei ministri con ricorso notificato il 21 febbraio 2023, depositato in cancelleria il 24 febbraio 2023, iscritto al n. 5 del registro ricorsi 2023 e pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica n. 11, prima serie speciale, dell'anno 2023.

Visto l'atto di costituzione della Regione Veneto;

udito nell'udienza pubblica del 24 ottobre 2023 il Giudice relatore Angelo Buscema;

uditi l'avvocato dello Stato Alfonso Peluso per il Presidente del Consiglio dei ministri e l'avvocato Mario Bertolissi per la Regione Veneto;

deliberato nella camera di consiglio del 24 ottobre 2023.

Ritenuto in fatto

1.– Il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, con il ricorso indicato in epigrafe (r.r. n. 5 del 2023), ha promosso questioni di legittimità costituzionale dell'art. 10 della legge della Regione Veneto 23 dicembre 2022, n. 30 (Legge di stabilità regionale 2023) in riferimento all'art. 117, secondo comma, lettera *e*), della Costituzione che riserva alla competenza legislativa esclusiva statale la materia del sistema tributario dello Stato nonché all'art. 81, comma terzo, Cost.

La suddetta disposizione regionale impugnata, rubricata «Disposizioni tributarie», così stabilisce: «1. Al comma 1, dell'articolo 3, della legge regionale 17 dicembre 2007, n. 36 "Disposizioni in materia di tributi regionali", dopo le parole: "contenzioso tributario" sono inserite le seguenti: ", nonché da ravvedimento operoso (totale o parziale) a seguito dell'attività di controllo sostanziale da parte degli organi dell'amministrazione finanziaria,". 2. Al comma 1, dell'articolo 3, della legge regionale 18 marzo 2011, n. 7 "Legge finanziaria regionale per l'esercizio 2011", dopo le parole: "contenzioso tributario" sono inserite le seguenti: ", nonché da ravvedimento operoso (totale o parziale) a seguito dell'attività di controllo sostanziale da parte degli organi dell'amministrazione finanziaria"».

Evidenzia il ricorrente che la disposizione in esame ha ampliato il perimetro applicativo sia dell'art. 3, comma 1, della legge della Regione Veneto 17 dicembre 2007, n. 36 (Disposizioni in materia di tributi regionali) in materia di riversamento diretto dei proventi dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), sia dell'art. 3, comma 1, della legge della Regione Veneto 18 marzo 2011, n. 7 (Legge finanziaria regionale per l'esercizio 2011) in materia di riversamento diretto dei proventi dell'addizionale regionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) derivanti da controllo fiscale. Entrambe le disposizioni regionali modificate fanno riferimento al riversamento diretto alla Regione dei proventi derivanti da controllo fiscale ai sensi dell'art. 9 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) – attuativo della legge 5 maggio 2009, n. 42 (Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione), recante principi fondamentali di finanza pubblica – che dunque assumerebbe il valore di parametro statale interposto.

In particolare, la disposizione impugnata prevede che, tra i proventi derivanti da attività di controllo, liquidazione e accertamento con adesione, oggetto di riversamento diretto in uno specifico conto corrente acceso presso la tesoreria regionale, siano inclusi anche quelli derivanti da ravvedimento operoso (totale o parziale), indotto a seguito dell'attività di controllo da parte degli organi dell'amministrazione finanziaria.

Afferma il ricorrente che il ravvedimento operoso è un istituto che consente di regolarizzare le violazioni e le omissioni tributarie in via spontanea, con il versamento di sanzioni ridotte il cui importo varia in relazione alla tempestività del ravvedimento e al tipo di violazioni commesse.

Infatti, l'art. 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 (Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'articolo 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662) consente, al comma 1, di avvalersi dell'anzidetto istituto a condizione che la violazione non sia stata già constatata e non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività di accertamento delle quali l'autore abbia avuto conoscenza.

Tuttavia, in deroga a tale principio, il comma 1-*ter* del medesimo art. 13 consente, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, di accedere al ravvedimento operoso nel corso di un controllo, a meno che non siano già stati notificati atti formali di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni da controllo informatizzato (art. 36-*bis* del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, recante «Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi») e formale (artt. 36-*ter* del medesimo d.P.R. n. 600 del 1973 e 54-*bis* del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, recante «Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto») delle dichiarazioni.

Al riguardo l'Agenzia delle entrate con la circolare 9 giugno 2015, n. 23/E ha precisato che «tra i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, rientrano anche l'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) e le addizionali regionale e comunale all'IRPEF la cui disciplina segue quella del tributo erariale cui afferisce».

Osserva il ricorrente che, riguardo al citato comma 1-*ter*, la stessa circolare chiarisce che «[i]n ossequio alle finalità e ai presupposti fondanti dell'istituto, rimane altresì limite invalicabile alla possibilità di ravvedere la violazione la circostanza che al contribuente sia stato notificato formalmente, con riferimento a tale violazione, un atto di liquidazione o di accertamento ovvero che lo stesso abbia ricevuto una comunicazione di irregolarità».

Evidenzia l'Avvocatura dello Stato che l'art. 9 (rubricato «Attribuzione alle regioni del gettito derivante dalla lotta all'evasione fiscale») del d.lgs. n. 68 del 2011, al comma 1, prevede che «[è] assicurato il riversamento diretto alle regioni, in coerenza con quanto previsto dall'articolo 9, comma 1, lettera *c*), numero 1), della citata legge n. 42 del 2009, in relazione ai principi di territorialità di cui all'articolo 7, comma 1, lettera *d*), della medesima legge n. 42 del 2009, dell'intero gettito derivante dall'attività di recupero fiscale riferita ai tributi propri derivati e alle addizionali alle basi imponibili dei tributi erariali di cui al presente decreto».

La disposizione regionale impugnata avrebbe ricompreso nel «gettito derivante dall'attività di recupero fiscale» anche le somme versate a titolo di ravvedimento operoso comunque derivanti «dall'attività di recupero fiscale».

Ritiene il ricorrente che, con l'introduzione del citato comma 1-*ter* dell'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997, sussisterebbe una oggettiva difficoltà ad individuare – tra le somme versate dai contribuenti in sede di ravvedimento operoso – quelle derivanti «dall'attività di recupero fiscale», perché occorrerebbe valutare, caso per caso, se il pagamento sia stato spontaneo ovvero conseguenza di un'attività di recupero fiscale a seguito dell'attività di controllo da parte degli organi dell'amministrazione finanziaria.

In particolare, da un punto di vista procedurale, in fase di acquisizione e ripartizione dei versamenti effettuali tramite modello "F24", non sarebbe possibile individuare puntualmente il gettito da accreditare direttamente al bilancio della Regione.

Infatti, una volta consentito il ravvedimento anche in corso di attività accertativa da parte degli uffici finanziari, non sarebbe possibile distinguere i pagamenti «spontanei» da quelli «indotti» e pertanto s'imporrebbe una lettura della normativa che individui il gettito spettante alla Regione in quanto «derivante dall'attività di recupero fiscale» esclusivamente in quegli atti indicati nell'art. 13, comma 1-*ter*, citato e cioè gli «atti di liquidazione e di accertamento,

comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi degli articoli 36-*bis* e 36-*ter* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 54-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni». Questi ultimi, infatti, sono atti formali di conclusione dell'attività di controllo, dai quali scaturisce il recupero fiscale di imposte non versate e accertate.

Pertanto, sino a che l'attività di controllo della posizione fiscale del contribuente non si concluda con un atto formale, gli eventuali versamenti che il contribuente esegua a titolo di ravvedimento – anche in costanza di accesso o verifica – non potrebbero considerarsi da recupero fiscale in quanto attinenti ad una fase antecedente alla formalizzazione della pretesa fiscale da parte degli uffici finanziari.

La disposizione regionale in esame invaderebbe la competenza legislativa esclusiva statale in materia di sistema tributario dello Stato di cui all'art. 117, secondo comma, lettera *e*), Cost., in quanto l'IRAP è un tributo disciplinato da normativa statale e di conseguenza anche la destinazione del relativo gettito sarebbe di competenza legislativa esclusiva dello Stato.

La scelta di ricomprendere il gettito dell'IRAP e dell'addizionale regionale all'IRPEF derivante dai versamenti effettuati a titolo di ravvedimento operoso a seguito dell'attività di controllo sostanziale da parte degli organi dell'amministrazione finanziaria tra le somme da far affluire direttamente nel bilancio regionale, anziché nel fondo destinato al finanziamento della spesa sanitaria nazionale, determinerebbe anche l'illegittimità costituzionale della disposizione per violazione dell'art. 81, terzo comma, Cost.

Rileva il ricorrente che i gettiti fiscali che affluiscono allo Stato e che derivano dall'IRAP e dall'addizionale regionale all'IRPEF sarebbero infatti destinati al finanziamento corrente del Servizio sanitario nazionale (SSN) e conseguentemente influenzerebbero la quota del finanziamento sanitario che deve essere assicurata dal bilancio statale.

Osserva l'Avvocatura generale dello Stato che la legge statale determina il livello del finanziamento complessivo del SSN per l'erogazione dei livelli essenziali di assistenza (LEA), restando a carico dei bilanci regionali l'eventuale ulteriore spesa dovuta a inefficienze gestionali o alla scelta di garantire livelli di assistenza più elevati rispetto alla programmazione nazionale; tale finanziamento trova copertura nei predetti gettiti fiscali e nel bilancio dello Stato, mentre solo una quota minima residuale viene coperta dalla compartecipazione alla spesa dei cittadini sotto forma di ticket.

Pertanto, sostiene il ricorrente, la quota del fabbisogno sanitario non finanziariamente coperta dai predetti gettiti fiscali deve essere garantita necessariamente dal bilancio statale: in sostanza, se i gettiti stimati subiscono in concreto una flessione, allora il bilancio dello Stato deve integrare le risorse da trasferire alle regioni per assicurare l'integrale copertura finanziaria del fabbisogno sanitario definito dalla legge.

Secondo l'Avvocatura generale dello Stato, quindi, la disposizione regionale impugnata potrebbe avere ripercussioni sul valore dei gettiti che da programmazione finanziaria nazionale sono destinati al finanziamento del Servizio sanitario nazionale, con conseguente impatto negativo sul bilancio statale e dunque sulla finanza pubblica: di qui, quindi, il contrasto anche con l'art. 81, terzo comma, Cost.

2.– Si è costituita in giudizio la Regione Veneto, chiedendo il rigetto del ricorso.

Secondo la difesa regionale, infatti, il ricorso statale sarebbe non fondato in quanto una interpretazione della disposizione impugnata conforme a Costituzione consentirebbe di ritenere «l'iniziativa della Regione del Veneto […] nulla di più di una presa d'atto di disposizioni legislative statali» che hanno aggiornato e arricchito il concetto di recupero

fiscale.

In particolare, quanto alla pretesa illegittimità costituzionale dell'art. 10 della legge reg. Veneto n. 30 del 2022 per violazione dell'art. 117, secondo comma, lettera *e*), Cost., sotto il profilo della violazione della competenza legislativa statale in materia di sistema tributario dello Stato, nonché in relazione agli artt. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997 e 9 del d.lgs. n. 68 del 2011 (norme interposte), sostiene la difesa regionale che la disposizione costituzionale da prendere in considerazione sarebbe l'art. 119 Cost., che indica le fonti di entrata della regione. Lo Stato, quindi, dovrebbe esercitare la propria competenza in materia tributaria nel rispetto di detto parametro costituzionale.

Anche la legge delega n. 42 del 2009, che stabilisce i principi fondamentali in materia tributaria, affermerebbe il principio di territorialità dei tributi regionali, prevedendo, all'art. 7, che il gettito sia privo di vincoli di destinazione. In particolare, la suddetta legge considererebbe – quale elemento genetico di una specifica voce di entrata – l'«emersione della base imponibile riferibile al concorso regionale nell'attività di recupero fiscale» (art. 9, comma 1, lettera *c*, numero 1). Questa disposizione sarebbe stata attuata con l'art. 9, comma 1, del d.lgs. n. 68 del 2011, il quale prevede che sia «assicurato il riversamento diretto alle regioni, […] in relazione ai principi di territorialità […], dell'intero gettito derivante dall'attività di recupero fiscale riferita ai tributi propri derivati e alle addizionali alle basi imponibili dei tributi erariali di cui al presente decreto»: trattasi dell'IRAP e dell'addizionale regionale all'IRPEF.

Lo svolgimento del controllo fiscale, afferma la difesa regionale, può indurre il ravvedimento operoso del contribuente qualora quest'ultimo si renda conto di avere commesso errori nella redazione della dichiarazione tributaria e intenda correggerli. Il ravvedimento operoso, pertanto, costituirebbe una conseguenza dell'attività di recupero fiscale, per cui i versamenti relativi ai tributi così recuperati dovrebbero entrare nelle casse della tesoreria regionale.

Peraltro, l'istituto del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997, osserva la Regione, è inserito in un decreto legislativo che ha ad oggetto le «sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie». La disposizione, al comma 1, stabilisce, in particolare, che «[l]a sanzione è ridotta, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza».

Il comma 1-*ter* avrebbe ampliato l'ambito di applicazione del ravvedimento operoso «per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate» stabilendo che «non opera la preclusione» di cui al comma 1, primo periodo, «salva la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni recanti le somme dovute», in forza di ciò che dispongono gli artt. 36-*bis* e 36-*ter* del d.P.R. n. 600 del 1973 e l'art. 54-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972.

Non sarebbe condivisibile, ad avviso della Regione, ritenere che solo una volta avvenuta la notifica di tali atti (detti tipici, perché indicati espressamente) le somme acquisite dall'erario potrebbero essere considerate come provenienti da recupero fiscale e conseguentemente sarebbero di pertinenza delle regioni.

In primo luogo, infatti, tale ricostruzione non terrebbe conto del fatto che il ravvedimento operoso sarebbe un istituto inerente a sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie che verrebbero attenuate allo scopo di favorire il versamento del tributo evaso, sicché non andrebbe disgiunto dalle sue specifiche finalità, che è quella di recupero fiscale.

In secondo luogo, non potrebbe ritenersi che dall'attività di recupero fiscale derivino

unicamente i proventi connessi agli atti indicati dall'art. 13, comma 1-*ter*, del d.lgs. n. 472 del 1997, in quanto tale disposizione costituirebbe un aspetto particolare di un'azione ben più vasta dell'amministrazione finanziaria. Ciò sarebbe desumibile da quanto dispongono altre disposizioni, le quali non si occuperebbero affatto del ravvedimento operoso, bensì dell'attività di recupero fiscale.

In terzo luogo, il ricorrente avrebbe concentrato l'attenzione sul ravvedimento operoso di cui all'art. 10 della legge reg. Veneto n. 30 del 2022, omettendo il richiamo a un più vasto contesto normativo. In tal modo, l'attenzione si sarebbe concentrata solo su aspetti marginali – ove si consideri l'ampio spettro di attività istruttorie riservate all'amministrazione finanziaria – avendo riguardo unicamente al perimetro circoscritto dal più volte citato art. 13, comma 1-*ter*, del d.lgs. n. 472 del 1997.

Ritiene dunque la Regione Veneto che il ravvedimento operoso sarebbe un istituto particolare, relativo alle sanzioni amministrative di carattere tributario che, comportando il recupero a tassazione di redditi non dichiarati, costituirebbe soltanto una delle modalità di cui ci si può avvalere per provocare l'emersione della base imponibile, relativamente al quale non potrebbe ignorarsi il concorso regionale nell'attività di recupero fiscale.

Poiché quindi la Regione – avvalendosi della Guardia di finanza e dell'amministrazione finanziaria, sulla base di apposita convenzione – concorrerebbe all'attività di recupero fiscale, le somme recuperate a tassazione dovrebbero essere (in base all'art. 9, comma 1, del d.lgs. n. 68 del 2011) riversate direttamente a suo favore, a nulla rilevando la previsione dell'art. 13, comma 1-*ter*, del d.lgs. n. 472 del 1997.

Secondo la difesa regionale, questa conclusione sarebbe confermata da talune perplessità manifestate dalla stessa Avvocatura generale dello Stato laddove, riferendo di una difficoltà di carattere tecnico-operativo, afferma che «da un punto di vista procedurale, in fase di acquisizione e ripartizione dei versamenti effettuati tramite modello F24", non è possibile individuare puntualmente il gettito da accreditare direttamente al bilancio della Regione» e che quindi, trattandosi solo di una difficoltà, sarebbe sufficiente individuare un rimedio specifico affinché Stato e Regione ottengano ciò che a loro spetta ai sensi dell'art. 119 Cost.

Per l'insieme di queste ragioni, il primo motivo di ricorso non sarebbe fondato.

Anche il secondo motivo di ricorso andrebbe rigettato in quanto non sarebbe autonomo, nel senso che potrebbe dirsi fondato solo se lo fosse il primo. Infatti, gli eventuali minori introiti fiscali nel bilancio dello Stato, in ragione di una diversa rimodulazione dei riversamenti a favore della Regione – ove venisse accertata la conformità a Costituzione dell'impugnato art. 10 della legge reg. Veneto n. 30 del 2022 – costituirebbero la conseguenza di una errata valutazione, operata dallo Stato in sede di redazione del bilancio annuale di previsione; circostanza alla quale potrebbe porsi rimedio avvalendosi degli strumenti messi a disposizione dai principi di finanza pubblica.

Considerato in diritto

1.– Il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, ha impugnato (r.r. n. 5 del 2023) l'art. 10 della legge reg. Veneto n. 30 del 2022 per violazione dell'art. 117, secondo comma, lettera *e*), Cost. che riserva allo Stato la competenza legislativa esclusiva nella materia del sistema tributario dello Stato, nonché per violazione dell'art. 81, terzo comma, Cost.

Afferma il ricorrente che la disposizione in esame che interviene a modificare la disciplina

del riversamento diretto dei proventi dell'IRAP e dell'addizionale regionale all'IRPEF derivanti dal controllo fiscale di cui all'art. 9 del d.lgs. n. 68 del 2011 – che assumerebbe il valore di parametro statale interposto – invaderebbe la competenza legislativa esclusiva statale nella materia del sistema tributario dello Stato in cui rientrerebbero le imposte in questione e la destinazione del relativo gettito (ai sensi del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, recante «Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali»).

La censura statale si duole che la disposizione impugnata stabilisce che, tra i proventi derivanti da attività di controllo, liquidazione e accertamento con adesione, oggetto di riversamento diretto in uno specifico conto corrente acceso presso la tesoreria regionale, sarebbero inclusi anche quelli derivanti da ravvedimento operoso indotto dall'attività di controllo da parte degli organi dell'amministrazione finanziaria.

Secondo il ricorrente tali proventi non rientrerebbero nel concetto di «recupero» fiscale di cui all'art. 9 del d.lgs. n. 68 del 2011, in quanto sarebbe oggettivamente complesso distinguere, all'interno delle somme corrisposte dai contribuenti in sede di ravvedimento operoso, quelle versate spontaneamente e quelle, invece, il cui pagamento sia dipeso dall'attività di controllo sostanziale da parte degli organi dell'amministrazione finanziaria.

La disposizione impugnata sarebbe altresì in contrasto con l'art. 81, terzo comma, Cost. in quanto il gettito fiscale derivante dall'IRAP e dall'addizionale regionale all'IRPEF proveniente da ravvedimento operoso sarebbe sottratto al finanziamento del Servizio sanitario nazionale garantito dallo Stato con inevitabili ripercussioni negative sulla finanza pubblica.

2.– Si è costituita in giudizio la Regione Veneto la quale, con riferimento alla violazione dell'art. 117, secondo comma, lettera *e*), Cost., ha chiesto di dichiarare la non fondatezza del ricorso in quanto la disposizione impugnata costituirebbe semplicemente attuazione delle norme interposte statali di cui agli artt. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997 e 9 del d.lgs. n. 68 del 2011.

Sostiene la difesa regionale che il parametro costituzionale di riferimento avrebbe dovuto essere l'art. 119 Cost. che riconosce l'autonomia finanziaria delle regioni è, quindi, sulla base di questo principio che lo Stato dovrebbe esercitare la propria competenza in materia tributaria.

Anche la legge delega n. 42 del 2009, che detta principi fondamentali in materia di federalismo fiscale, afferma il principio di territorialità dei tributi regionali e prevede all'art. 7 che il gettito sia privo di vincoli di destinazione.

Dovrebbe altresì considerarsi che, poiché la Regione – per mezzo della Guardia di finanza e dell'amministrazione finanziaria, sulla base di apposita convenzione – concorrerebbe all'attività di recupero fiscale, la stessa avrebbe diritto, in virtù dell'art. 9, comma 1, del d.lgs. n. 68 del 2011, al riversamento diretto a suo favore delle somme recuperate a tassazione.

Ritiene la difesa regionale che sarebbe non fondato anche il motivo di ricorso basato sulla asserita violazione dell'art. 81, terzo comma, Cost. perché il venir meno di una copertura finanziaria, a motivo di una diversa rimodulazione dei riversamenti diretti a favore della Regione, rappresenterebbe la conseguenza di una errata valutazione operata dallo Stato in sede di redazione del bilancio annuale di previsione.

3.– In punto di ammissibilità, il ricorso, pur formulato in maniera sintetica, supera la soglia minima di chiarezza e, quindi, secondo costante orientamento di questa Corte, consente lo scrutinio nel merito delle questioni (*ex multis*, sentenze n. 179 e n. 123 del 2022).

Risulta, infatti, evidente che il ricorrente lamenta l'illegittimità costituzionale della disposizione in esame, per un verso, in quanto la Regione Veneto avrebbe invaso la competenza legislativa esclusiva statale in materia di sistema tributario dello Stato prevista dall'art. 117, secondo comma, lettera *e*), Cost., poiché la disposizione, disciplinando i gettiti fiscali che derivano dall'IRAP e dall'addizionale regionale all'IRPEF, entrerebbe in contrasto con l'art. 9 del d.lgs. n. 68 del 2011 che avrebbe valenza di norma statale interposta.

Per un altro verso, la disposizione sarebbe costituzionalmente illegittima in ragione del principio enunciato dall'art. 81, terzo comma, Cost., secondo cui lo Stato assicura l'equilibrio tra le entrate e le spese del proprio bilancio, poiché i gettiti fiscali che derivano dall'IRAP e dall'addizionale regionale all'IRPEF sono destinati dalla legge statale al finanziamento del Servizio sanitario nazionale e conseguentemente, se fossero distolti da questa funzione, costringerebbero lo Stato a prevedere risorse aggiuntive alla quota di finanziamento della sanità per assicurare i LEA.

4.– Nel merito, la questione è fondata in riferimento all'art. 117, secondo comma, lettera *e*), Cost.

4.1.– Occorre innanzitutto rilevare che la questione ha ad oggetto non la spettanza alla Regione Veneto del gettito relativo all'IRAP e all'addizionale regionale all'IRPEF maturato nel suo territorio e destinato al finanziamento del SSN – circostanza che non è contestata dallo Stato – ma l'impiego del gettito proveniente da ravvedimento operoso, cui il contribuente abbia deciso di aderire *ex* art. 13, comma 1-*ter*, del d.lgs. n. 472 del 1997, a seguito dello svolgimento nei suoi confronti di un'attività di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria.

L'IRAP e l'addizionale regionale all'IRPEF, disciplinate dal d.lgs. n. 446 del 1997, sono definite tributi regionali propri derivati, ai sensi dell'art. 7, comma 1, lettera *b)*, numero 1), della legge n. 42 del 2009.

Si tratta di imposte istituite da leggi statali, il cui gettito è attribuito alle regioni; la relativa disciplina, pertanto, va ricondotta, secondo la giurisprudenza costante di questa Corte, alla materia del sistema tributario dello Stato, di competenza legislativa esclusiva statale ai sensi dell'art. 117, secondo comma, lettera *e*), Cost, con conseguente contenimento dell'autonomia impositiva regionale entro i limiti stabiliti dalla legge statale (sentenze n. 274 e n. 76 del 2020, n. 128 del 2019, n. 177 del 2014, n. 121 del 2013 e n. 32 del 2012).

Ai sensi dell'art. 13 del decreto legislativo 18 febbraio 2000, n. 56 (Disposizioni in materia di federalismo fiscale, a norma dell'articolo 10 della legge 13 maggio 1999, n. 133) e dell'art. 77-*quater* del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112 (Disposizioni urgenti per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività, la stabilizzazione della finanza pubblica e la perequazione tributaria), convertito, con modificazioni, nella legge 6 agosto 2008, n. 133, il gettito da IRAP e da addizionale regionale all'IRPEF è destinato al finanziamento del Servizio sanitario nazionale.

L'art. 9, comma 1, del d.lgs. n. 68 del 2011 stabilisce invece che, in riferimento ai «tributi propri derivati e alle addizionali alle basi imponibili dei tributi erariali», è assicurata alle regioni, attraverso il riversamento diretto, solo quella parte di gettito derivante dall'attività di recupero fiscale.

L'attività di recupero fiscale dell'amministrazione finanziaria è ben diversa dal ravvedimento operoso, che presuppone, da un lato, l'assenza «di atti di liquidazione e accertamento» (art. 13, comma 1, del d.lgs. n. 472 del 1997) dell'amministrazione finanziaria e, dall'altro, che il contribuente si attivi spontaneamente per estinguere la pretesa fiscale; a tali differenti situazioni il legislatore statale, nell'esercizio della sua discrezionalità nella

materia del sistema tributario dello Stato, fa conseguire due diverse destinazioni del gettito incamerato.

La nozione di attività di recupero fiscale dettata dallo Stato, per i tributi propri derivati, nell'esercizio della propria competenza legislativa esclusiva non autorizza la Regione ad intervenire in tale ambito; e ciò indipendentemente dal contenuto della disposizione regionale (sentenza n. 32 del 2012).

Ne consegue che l'impugnato art. 10 della legge reg. Veneto n. 30 del 2022, che assimila alla «attività di recupero fiscale» (art. 9 del d.lgs. n. 68 del 2011) dei tributi propri derivati anche il «ravvedimento operoso (totale o parziale) a seguito di attività di controllo sostanziale», interferendo con la competenza legislativa esclusiva statale, è costituzionalmente illegittimo per violazione dell'art. 117, secondo comma, lettera *e*), Cost., in materia di sistema tributario dello Stato.

4.2.– L'accoglimento del primo motivo di ricorso consente di ritenere assorbita la questione promossa con riferimento al diverso parametro di cui all'art. 81, terzo comma, Cost.

4.3.– Questa Corte non può tuttavia esimersi dall'esprimere l'auspicio che il legislatore statale ponga in essere un intervento organico e ponderato nella materia tributaria finalizzato a dare piena attuazione all'art. 119 Cost., in modo da attribuire alle Regioni una effettiva autonomia finanziaria con riguardo all'esercizio delle competenze loro spettanti. Si è in particolare già da tempo affermato che l'attuazione del disegno costituzionale delineato dall'art. 119 Cost., come novellato dalla legge costituzionale 18 ottobre 2001 n. 3 (Modifiche al titolo V della parte seconda della Costituzione), richiede, quale necessaria premessa, l'intervento del legislatore statale (*ex multis*, sentenze n. 40 del 2022 e n. 37 del 2004).

In questa prospettiva, sarebbe auspicabile, da parte del legislatore statale, una ulteriore valorizzazione del principio, diretto a incentivare il concorso della Regione alla lotta all'evasione fiscale, di cui agli artt. 9 della legge n. 42 del 2009 e 9, commi 2 e 3, del d.lgs. n. 68 del 2011, anche in riferimento all'istituto del ravvedimento operoso *ex* art. 13, comma 1-*ter* del d.lgs. n. 472 del 1997, introdotto dalla legge 23 dicembre 2014, n. 190, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità per il 2015)».

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 10 della legge della Regione Veneto 23 dicembre 2022, n. 30 (Legge di stabilità regionale 2023).

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 24 ottobre 2023.

F.to:

Augusto Antonio BARBERA, Presidente

Angelo BUSCEMA, Redattore

Roberto MILANA, Direttore della Cancelleria

Depositata in Cancelleria il 23 novembre 2023

Il Direttore della Cancelleria

F.to: Roberto MILANA

Le sentenze e le ordinanze della Corte costituzionale sono pubblicate nella prima serie speciale della Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana (a norma degli artt. 3 della legge 11 dicembre 1984, n. 839 e 21 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 1985, n. 1092) e nella Raccolta Ufficiale delle sentenze e ordinanze della Corte costituzionale (a norma dell'art. 29 delle Norme integrative per i giudizi davanti alla Corte costituzionale, approvate dalla Corte costituzionale il 16 marzo 1956).

Il testo pubblicato nella Gazzetta Ufficiale fa interamente fede e prevale in caso di divergenza.