



CONSIGLIO REGIONALE DELLA SARDEGNA

TREDICESIMA LEGISLATURA

Servizio Commissioni

Nota relativa all'articolo 2, comma 7 della legge regionale n. 21 del 2006

L'articolo 2 della legge regionale 28 dicembre 2006, n. 21, al comma 7 prevede che: "lo stanziamento iscritto in conto del capitolo 12106/01 (UPB E03.034) del bilancio per l'anno 2006 costituisce accertamento d'entrata a valere su quota parte del gettito delle partecipazioni tributarie spettanti alla Regione in ragione di euro 500.000.000 per ciascuno degli anni 2013, 2014 e 2015"

Il capitolo 12106/01 del bilancio di previsione per l'anno 2006 prevedeva lo stanziamento di euro 1.500.000.000 quale "Saldo di accertamenti di quote dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, comprese le ritenute alla fonte di cui all'articolo 23 del DPR 29 settembre 1973, n. 600 (art. 8, L.C. 26 febbraio 1948, n. 3, sostituito dall'articolo 1 della legge 13 aprile 1983, n. 122)".

L'articolo 2 della legge regionale n. 21/2006 ne ha quindi disposto la conservazione in conto residui attivi, prevedendone l'accertamento in base a quote di partecipazioni tributarie di competenza relative agli esercizi 2013, 2014 e 2015.

La legge finanziaria dello Stato per l'anno 2007 (L. 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, commi 834 e 835), oltre alla riforma del titolo III dello Statuto speciale, ha definito l'entità delle quote tributarie pregresse, prevedendo una integrazione delle quote di partecipazione dell'IVA per gli anni 2004, 2005 e 2006, mentre non ha previsto alcuna integrazione per le quote pregresse dell'IRPEF, per le quali perciò la Regione non può vantare alcun credito; appare quindi evidente che essendo venuta meno la fonte dell'entrata di cui al cap. 12106/01 del bilancio di previsione 2006, si è determinata l'inesigibilità del credito relativo.

Occorre innanzitutto ricordare che, secondo i principi dell'ordinamento contabile, un'entrata è accertata quando viene appurata la ragione del credito ed il suo ammontare e il credito medesimo viene a scadenza entro l'esercizio finanziario. I crediti accertati ma non riscossi entro la fine dell'esercizio finanziario costituiscono i residui attivi. Appare evidente che i crediti non riscossi e che si sono appalesati inesigibili non possono essere riportati in conto residui, in quanto tali non sono.

La dottrina giuscontabilistica è concorde nell'affermare che i crediti riconosciuti assolutamente inesigibili (come nel caso di cui trattasi) devono essere eliminati dalle scritture contabili e, conseguentemente, non possono essere compresi nel rendiconto generale.

Una volta definita, da parte dello Stato, l'entità delle risorse spettanti alla Regione, alla chiusura dell'esercizio finanziario dell'anno 2006, la Regione, sulla base dei principi dell'ordinamento di contabilità, non poteva accertare l'importo di euro 1.500.000.000 perchè questo, non trovando legittimazione alcuna nella normativa vigente, è divenuto inesigibile, e tanto meno poteva conservarlo in conto residui attivi.

La disposizione di cui al comma 7 dell'articolo 2 confligge inoltre con i principi di veridicità e di annualità del bilancio che costituiscono attuazione di precise disposizioni costituzionali.

CONSIGLIO REGIONALE DELLA SARDEGNA

Il principio di veridicità del bilancio impone che l'iscrizione delle poste del bilancio deve essere fatta con precisa adesione ai dati di fatto, e quindi con verità, in maniera tale che il documento contabile rispecchi le reali condizioni dell'Ente. Deve, perciò, essere evitato qualunque artificio teso ad una sottovalutazione o ad una sopravvalutazione degli importi indicati in entrata o a non fare apparire le spese nella loro reale entità.

Secondo i principi dell'ordinamento contabile, costituiscono la competenza e quindi debbono essere iscritte in bilancio, per le entrate ciò che si crede potranno produrre durante l'anno finanziario i diversi cespiti di entrata stabiliti da leggi e quelli eventuali che sono prevedibili.

Nel sistema dell'articolo 81 della Costituzione, il principio della veridicità del bilancio, ha assunto maggiore rilievo, perchè un comportamento da esso difforme consistente nella previsione di entrate in eccesso, come nel caso di specie, alterando il risultato differenziale del bilancio, consentirebbe nel corso dell'anno finanziario, più ampie possibilità di copertura, artificiosa, di maggiori spese in violazione dell'articolo 81, quarto comma, Cost. e sarebbe perciò criticabile sotto il profilo costituzionale.

Il principio dell'annualità impone che le entrate e le spese che vengono iscritte nel bilancio si riferiscano effettivamente all'anno cui esso è relativo. Costituirebbe pertanto violazione di tale principio accertare quote pregresse dell'IRPEF, di cui al cap. 12106/01, peraltro non sostenute, come già detto, da alcuna disposizione di legge, con quote di competenza relative a futuri esercizi finanziari.

Alessio Paolo Cor

Viene richiesto un parere *pro veritate* in ordine alla legittimità degli artt. 1, 2 e 3 del disegno di legge finanziaria per il 2007 della Regione Sardegna, che il Consiglio regionale sta attualmente esaminando in Commissione. Le questioni sulle quali viene richiesto il parere sono sostanzialmente due.

La prima si riassume nell'interrogativo se sia possibile ritenere legittime disposizioni legislative rivolte a consentire di iscrivere nel bilancio dell'anno entrate che, base ai criteri di accertamento in vigore, andrebbero invece iscritte in bilanci di esercizi futuri. La questione riguarda varie disposizioni del disegno di legge in esame e, pur riassumendosi nell'interrogativo detto, si presenta in termini alquanto differenti nelle varie disposizioni.

- a) L'art 1, comma 1, consente di iscrivere nel bilancio 2007 lo stanziamento di entrata di 500 milioni di euro quale anticipazione sulle entrate ordinarie della Regione (quelle cioè di cui all'art 8 dello Statuto) di pertinenza dell'esercizio 2010: la disposizione precisa poi che le risorse acquisite in questo modo saranno destinate alla realizzazione degli investimenti elencati in apposito allegato; che l'entità di questa anticipazione sarà rideterminata a consuntivo dell'esercizio 2007, in modo da farla coincidere con la quota parte effettivamente utilizzata (in termini di impegni assunti o comunque di spese mantenute nel conto dei residui); che, infine, l'anticipazione sarà compensata con una corrispondente riduzione del medesimo stanziamento di entrata da iscrivere nel bilancio 2010.
- b) L'art 1, comma 2, qualifica come "operazione finanziaria straordinaria", l'analoga anticipazione disposta dalla legge di

autorizzazione all'esercizio provvisorio del bilancio 2007 (art 2, comma 7, della l.r. 28 dicembre 2006, n. 21, relativo alla chiusura dell'esercizio 2006). Questa legge aveva autorizzato l'iscrizione tra le entrate del bilancio 2006 di 1,5 miliardi di euro a valere sulla quota parte delle compartecipazioni tributarie spettanti alla Regione negli esercizi futuri ed in ragione di 500 milioni di euro per ciascuno degli esercizi 2013, 2014 e 2015. La norma in esame conferma questa operazione, si limita ad aggettivarla come "straordinaria", presumibilmente per sancirne il carattere eccezionale e la sua non ripetibilità, e la finalizza alla copertura di una parte del disavanzo di amministrazione relativo a tutto il 2005.

c) L'art 2, comma 1, lett. a), c) e d) presenta un carattere ordinamentale e non contingente. Prevede, infatti, due ordini di modifiche alla disciplina della programmazione, del bilancio e della contabilità della Regione Sardegna (l.r. 2 agosto 2006, n. 11).

- In primo luogo, viene consentito stabilmente quanto si è già visto al precedente punto a): cioè, per realizzare investimenti elencati in apposita tabella da allegare alle varie leggi finanziarie, è a queste consentito stanziare tra le entrate dell'esercizio risorse che verranno trasferite dallo Stato in esercizio futuri, rideterminando a consuntivo queste anticipazioni in relazione alle risorse effettivamente utilizzate e compensandole con corrispondente riduzione delle entrate da iscrivere, nel bilancio pluriennale, sugli esercizi di pertinenza [art 2, comma 1, lett a)].
- In secondo luogo, viene modificata l'attuale definizione di accertamento delle entrate e di impegno delle spese, che contraddirebbe la possibilità di anticipare l'iscrizione in bilancio di risorse destinate ad essere trasferite dallo Stato in

esercizi futuri. Una possibilità del genere non è, infatti, compatibile con l'attuale definizione secondo cui "l'entrata è accertata (e lo stanziamento di entrata esprime la previsione di un accadimento del genere) quando è appurata la ragione del credito, l'identità del debitore e l'ammontare del credito che viene a scadenza entro l'esercizio finanziario" (art 36, comma 1, della l.r. 2006 n. 11): definizione che il disegno di legge in esame intenderebbe modificare, eliminando l'inciso relativo alla scadenza del credito [art 2, comma 1, lett c)]. Inoltre, una volta ammesso l'accertamento, sull'esercizio in corso, di entrate che verranno a scadenza in esercizi successivi, diventa incongrua l'attuale definizione secondo cui l'impegno deve stare a fronte di obbligazione giuridicamente perfezionata che "deve venire di norma a scadenza entro il termine dell'esercizio" (art 38, comma 2, della l.r. 2006, n. 11): inciso che, appunto, sarebbe abrogato dal disegno di legge in esame [art 2, comma 1, lett d)].

L'altra questione, sulla quale viene richiesto il parere, riguarda la modifica (art 3) della l.r. 11 maggio 2006, n. 4 relativa alla istituzione di una imposta regionale sulle plusvalenze dei fabbricati adibiti a seconde case, nonché di una imposta regionale sulle seconde case ad uso turistico e sugli aeromobili ed unità da diporto.

o/p

In ordine alla prima questione, quella relativa alla anticipata iscrizione in bilancio di entrate future, bisogna preliminarmente

segnalare che sarebbe fuorviante, nell'impostarne la soluzione, chiedersi se disposizioni del genere violano l'obbligo (o comportano la violazione dell'obbligo) costituzionale della copertura finanziaria (art 81, comma 4). Infatti, nessuna delle disposizioni elencate ai punti a), b) e c) prevede né maggiori o nuove spese né alcuna riduzione di entrate, per cui non è neppure tenuta a indicare la copertura e non può conseguentemente configurare alcuna violazione di tale obbligo. D'altra parte, le disposizioni in esame si limitano a consentire un certo contenuto ad altri atti, che, almeno nelle ipotesi sub a) e b), consistono nel bilancio, cioè nell'unica legge che non è sottoposta all'obbligo costituzionale della copertura.

In realtà, la questione va impostata in termini di attendibilità delle previsioni di bilancio, in modo da chiedersi se le disposizioni in esame consentono di prevedere, e di considerare poi realizzate, entrate che invece non sussistono.

Il punto richiede alcune precisazioni. Il bilancio della Regione Sardegna è un bilancio di sola competenza (art 9, comma 3, della l.r. 2006, n. 11) per le cui le entrate possono essere in esso iscritte a condizione che se ne preveda il loro accertamento nel corso dell'esercizio. Vi sono poi, a questo riguardo, varie nozioni di accertamento contabile, per cui il legislatore può, in effetti, stabilire quali entrate vanno iscritte in bilancio, può addirittura farlo anche con disposizioni a carattere non generale né astratto e deve in ogni caso definire questi profili mediante la disciplina del sistema contabile e di bilancio. Le varie nozioni di accertamento, tra le quali il legislatore deve scegliere, si differenziano tra loro in relazione all'esercizio su cui imputarlo; tutte queste nozioni hanno però in comune che si tratta di atto con cui l'amministrazione constata l'esistenza di una obbligazione pecuniaria a suo favore. Cosicché si può distinguere a seconda che

l'accertamento sia imputato all'esercizio nel corso del quale è constatata l'esistenza di tale obbligazione, oppure a quello in cui viene realizzata l'attività che è alla base di tale obbligazione, oppure, ancora, a quello in cui si prevede che tale obbligazione diventi liquida ed esigibile. In ogni caso però, quale che sia la scelta operata dal legislatore, l'accertamento presuppone che un atto o fatto giuridico abbia perfezionato una obbligazione pecuniaria attiva in capo all'ente; conseguentemente, condizione per poter iscrivere in bilancio una entrata è, quanto meno, che sia prevedibile che nel corso dell'esercizio si verifichi tale atto o fatto giuridico.

La legge che consenta ad un bilancio di competenza di iscrivere entrate prive di questa caratteristica minima, e che permetta di considerare realizzate (cioè di accertare) entrate che tali non sono (per mancanza di corrispondente obbligazione pecuniaria attiva), è illegittima in quanto compromette la veridicità del bilancio. Veridicità che è implicitamente prescritta dal concetto stesso di bilancio e che, sebbene riguardi pur sempre l'ambito delle previsioni e possa difficilmente comportare l'illegittimità di stanziamenti dimostratisi a consuntivo non veritieri, certamente rende illegittime tutte quelle norme che, precisando i criteri per apprestare le previsioni di bilancio e definendo l'accertamento delle entrate, giungono addirittura a permettere di non tener conto del requisito minimo che in una contabilità di competenza le entrate devono presentare per poterle considerare realizzate.

Ancor più inammissibile sarebbe poi la legge che direttamente, senza farsi neppure carico di prospettare una qualche definizione di accertamento e senza la parvenza di voler stabilire i criteri di impostazione del bilancio, consenta di iscrivere tra gli stanziamenti di entrata un determinato ammontare. Va, infatti, ricordato che in ordine

alle entrate il bilancio non presenta effetti autorizzatori e legittimanti, come rispetto alle spese, ma svolge soltanto una funzione previsionale, per cui, mentre ha senso che una normale legge imponga, come atto di volontà, di stanziare una certa spesa in bilancio, in quanto anche questo si presenta in tal caso come atto di volontà, è viceversa un controsenso che una legge, consentendo o imponendo al bilancio di prevedere una determinata entrata, pretenda di assumere a contenuto di un atto di volontà ciò che invece deve restare una mera previsione.

I rilievi fin qui svolti forniscono le coordinate per valutare i tipi di disposizioni a cui la prima delle questioni sottoposta si riferisce.

Le disposizioni di carattere ordinamentale, di cui alla precedente lett. c), presentano margini di equivocità che potrebbero dar luogo a differenti interpretazioni, la più attendibile delle quali è comunque quella che, a mio parere, esclude ricorrono profili di illegittimità. I margini di equivocità riguardano il riferimento agli “importi che verranno trasferiti dallo Stato negli esercizi futuri” e che la proposta legislativa consente di stanziare sull’esercizio in corso [art 2, comma 1, lett. a)]: si può immaginare, ma la disposizione andrebbe a tal fine meglio formulata, che in questo modo si vuole fare riferimento a trasferimenti previsti in maniera circostanziata da legge dello Stato, la quale, già adottata o la cui adozione sia prevista nell’esercizio cui il bilancio si riferisce, perfezioni un vero e proprio credito della Regione Sardegna pur spostandone in esercizi successivi l’esigibilità. Che questa interpretazione della disposizione sia probabilmente quella maggiormente praticabile è dimostrato dalla norma che, nel ridefinire l’accertamento delle entrate e nell’escludere che esso richieda la scadenza del credito entro l’esercizio finanziario, stabilisce che “l’entrata è accertata quando è appurata la ragione del credito,

l'identità del debitore e l'ammontare del credito" e precisa che "per le entrate derivanti da compartecipazioni ai tributi erariali l'accertamento è effettuato sulla base del relativo gettito risultante dalle comunicazioni degli uffici finanziari dello Stato e sulla base degli elementi da assumere a riferimento per la quantificazione della spettanza annuale". Evidentemente, in questo modo, si vuole che l'anticipata iscrizione degli "importi che verranno trasferiti dallo Stato negli esercizi futuri" non possa riguardare anche le compartecipazioni ai tributi erariali (che tecnicamente pervengono alla Regione nella forma dei trasferimenti statali) e si vuole limitare questa anticipata iscrizione a quei trasferimenti la cui entità sia stabilita da apposita legge statale che provveda a quantificarne l'importo per ciascuno degli esercizi del periodo pluriennale considerato. In tal modo la norma in esame si limiterebbe, in definitiva, a scegliere, tra le varie nozioni di competenza finanziaria e di accertamento delle entrate, quella che considera sufficiente il perfezionarsi di una obbligazione pecuniaria attiva dell'ente pubblico, senza bisogno che l'obbligazione diventi anche esigibile nel corso dell'esercizio. Ma proprio per questo la norma non sembra porre problemi di legittimità.

Del resto questa valutazione di legittimità è rafforzata dal vincolo imposto dalla norma al tipo di utilizzazione che può essere data alle entrate per le quali è prevista l'anticipata iscrizione in bilancio. In effetti, l'esito ultimo che la norma intende garantire con una sorta di accorgimento contabile è, pur sempre, quello di consentire l'impiego nell'esercizio di risorse che sarebbero disponibili in esercizi successivi e ciò coincide con il risultato che, in via generale, è appunto assicurato dall'indebitamento, al quale è possibile ricorrere soltanto per finanziarie spese di investimento (art 119, comma 6, Cost). La possibilità quindi che i futuri trasferimenti statali iscritti

anticipatamente in bilancio siano utilizzati esclusivamente per finanziare investimenti rende chiaro che la norma non intende eludere i vincoli costituzionali all'indebitamento, quale ricorrerebbe se il risultato analogo all'indebitamento (l'impiego di risorse future) fosse perseguito per conseguire altre finalità (il finanziamento di spese correnti).

La legittimità della norma proposta non toglie che essa è suscettibile di causare gravi inconvenienti e, in ogni caso, richiederebbe una più precisa formulazione.

Quanto agli inconvenienti, va tenuto presente che l'anticipata iscrizione in bilancio di entrate altrimenti di pertinenza di esercizi successivi consente di avviare da subito iniziative di spesa, le quali, se giungono alla fase del pagamento prima della esigibilità di tali entrate, finiscono per generare un fabbisogno di liquidità che potrebbe richiedere l'accensione di costose anticipazioni.

Inoltre, la soluzione proposta rende incompatibile la nozione di impegno di spesa prevista dall'attuale disciplina del sistema contabile e di bilancio: nozione che coerentemente si propone di modificare [art 2, comma 1, lett. d)] nel senso di consentire l'imputazione all'esercizio in corso anche degli impegni di spesa destinati a scadere in esercizi successivi. Ma in questo modo si rinuncia ad una delle caratteristiche più positive della contabilità regionale, che presenta il pregio di ridurre il fenomeno dei residui passivi (che dovrebbero restare circoscritti ai casi di erronea valutazione circa la scadenza degli impegni di spesa) e di evitare le pesanti rigidità che accompagnano appunto la loro gestione.

Più in generale, la soluzione proposta appare discutibile nel merito, perché il risultato con essa perseguito lo si può probabilmente

ottenere già attualmente, operando all'interno del vigente quadro normativo. Infatti, l'anticipata iscrizione in bilancio delle entrate riguarderebbe comunque poste altrimenti di pertinenza di altri esercizi compresi nel bilancio pluriennale e le risorse in questo modo reperite dovrebbero essere, comunque, destinate a finanziare investimenti, per cui, invece di anticipare l'imputazione delle entrate, si potrebbe posticipare l'imputazione degli impegni utilizzando la possibilità di impegnare la spesa sugli esercizi successivi; possibilità consentita dalla funzione autorizzatoria riconosciuta al bilancio pluriennale in ordine a determinati tipi di spese, tra le quali quelle "in conto capitale relative alla progettazione e realizzazione di opere pubbliche" (art 6, comma 3, della l.r. 2006, n. 11).

Quanto, infine, alla più precisa formulazione che sarebbe opportuno dare alla norma proposta, già si è detto dei margini di equivocità lasciati dal riferimento agli "importi che verranno trasferiti dallo Stato negli esercizi futuri" [art 2, comma 1, lett.a)]. Va poi tenuto presente che l'anticipata iscrizione in bilancio di entrate altrimenti di pertinenza di esercizi futuri non è prevista come regola generale bensì come soluzione che deve essere decisa, di volta in volta, dalla legge finanziaria regionale con riguardo a determinati trasferimenti statali e nei limiti del loro maggior importo previsto per gli esercizi futuri. Ciò significa che in mancanza di tali presupposti, e comunque in mancanza di una decisione in tal senso della legge finanziaria, permane l'attuale regime, per cui, più che modificare l'attuale definizione di accertamento, sarebbe necessario limitarne la portata alle ipotesi in cui non sia reso possibile anticipare l'iscrizione in bilancio delle entrate.

Una valutazione completamente differente deve essere, invece, data delle disposizioni di cui alle precedenti lett. a) e b). In questo caso l'anticipata iscrizione in bilancio riguarda, in generale, le entrate ordinarie della Regione, che, in misura prevalente, sono costituite da compartecipazioni a tributi erariali. Caratteristica delle entrate tributarie è che il relativo credito dell'amministrazione si perfeziona al verificarsi della fattispecie che costituisce il presupposto del tributo; nell'ipotesi poi delle compartecipazioni a tributi erariali sarebbe addirittura possibile collegare il credito della Regione all'avvenuta riscossione da parte dello Stato del tributo compartecipato. Ciò significa che l'anticipata iscrizione in bilancio, consentita dalle disposizioni in esame, ha ad oggetto entrate a fronte delle quali non è possibile ritenere si perfezioni nel corso dell'esercizio alcun credito a favore della Regione; ciò significa anche che all'accertamento di tali entrate si dovrà procedere nel corso dell'esercizio senza che alcun credito si sia perfezionato in capo all'ente. In questo modo viene a mancare il requisito minimo che le entrate devono presentare in una contabilità di competenza, per poterle considerare realizzate, ed in un bilancio di competenza, per poterne fare oggetto di previsioni.

In realtà l'esigenza che le disposizioni in esame cercano di soddisfare è ben più circostanziata della generica anticipazione dell'impiego di risorse future. L'art 1, commi 834 e ss, della l. 27 dicembre 2006, n. 296, ha modificato l'art 8 dello Statuto speciale della Regione Sardegna ed ha previsto che la nuova compartecipazione regionale al gettito erariale entri a regime a partire dal 2010. Sia le disposizioni di cui alla lett. a) che quelle della lett. b) intendono, quindi, consentire di utilizzare già nel 2007 le maggiori risorse di cui la Regione avrà la disponibilità a partire, appunto, dal 2010 ed intendono consentire tutto ciò per avviare da subito un

programma di investimenti [disposizioni di cui alla precedente lett. a)] e per coprire parte del disavanzo di amministrazione relativo a tutto il 2005 [disposizioni di cui alla precedente lett. b)].

Appurato che, in questo caso, le risorse future che si vorrebbero impiegare subito non possono essere iscritte tra le entrate del 2007, l'esigenza che le disposizioni in esame cercano di perseguire potrebbe, in realtà, essere soddisfatta in altro modo.

Sarebbe, in primo luogo, possibile iscrivere tali entrate nel bilancio dell'esercizio di loro pertinenza ed assumere fin dal 2007 impegni di spesa su tale esercizio. Una soluzione del genere richiederebbe l'adozione di un bilancio pluriennale di durata almeno quadriennale e consentirebbe di anticipare la realizzazione delle spese per le quali è riconosciuta alle previsioni del bilancio pluriennale una funzione autorizzatoria (art 6, comma 3, della l.r. 2006, n. 11), ma non consentirebbe di coprire il pregresso disavanzo di amministrazione.

Oppure sarebbe possibile contrarre operazioni di indebitamento da estinguere con le presumibili maggiori entrate a far data dal 2010. Una soluzione del genere non richiederebbe di allungare il periodo di tempo considerato dal bilancio pluriennale, inoltre si presterebbe ad anticipare gli investimenti, visto che per questi è possibile ricorrere all'indebitamento, e consentirebbe anche di coprire il pregresso disavanzo di amministrazione a condizione che questo, o la parte di esso in tal modo coperta, sia stato formato dalla mancata contrazione di indebitamento a fronte di spese di investimento effettuate.

Qualora, poi, la parte di disavanzo che si intende coprire fosse stata formata anche da spese correnti, sarebbe comunque possibile utilizzare, a tal fine, il presumibile maggior gettito delle partecipazioni negli esercizi 2010 e 2011, mediante

l'accorgimento di allungare la durata del bilancio pluriennale a cinque anni e mediante la modifica della disciplina dell'equilibrio di bilancio stabilita dalla legge sul bilancio e la contabilità della Regione Sardegna (art 8 della l.r. 2006, n. 11). Modifica nel senso di ammettere che le spese iscritte in bilancio possono eccedere le relative entrate a condizione che la differenza sia coperta, non soltanto da mutui o altre forme di indebitamento, ma anche da corrispondenti differenze di segno opposto previste per i successivi esercizi considerati dal bilancio pluriennale: in altri termini, una modifica che consenta di approvare in disavanzo il bilancio a condizione che la proiezione finanziaria dei successivi esercizi, fornita dal bilancio pluriennale, ne dimostri l'assorbimento.

o/o

La seconda questione, su cui viene richiesto il parere, riguarda la proposta di modificare le disposizioni istitutive dell'imposta regionale sulle plusvalenze dei fabbricati adibiti a seconde case, dell'imposta sulle seconde case ad uso turistico e di quella sugli aeromobili ed unità da diporto. Le disposizioni che il progetto di legge in esame intende modificare sono state impugnate (con ricorso n. 91 del 13 luglio 2006) dallo Stato dinanzi alla Corte costituzionale, la quale non si è ancora pronunciata.

In un contesto del genere, ha poco senso interrogarsi sulla legittimità delle disposizioni che vengono proposte e delle modifiche che esse apporterebbero alla precedente disciplina, merita invece verificare se, ed in qual misura, tali modifiche sono in grado di rimuovere i profili di legittimità sollevati dal ricorso statale e se

addirittura ne aggiungano a questi altri. Il confronto delle modifiche proposte con il testo originario, da un lato, e con i motivi di illegittimità eccepiti dal ricorso statale, dall'altro, consente di escludere entrambe le ipotesi, nel senso che le disposizioni proposte nulla aggiungono e nulla tolgono agli originari profili di illegittimità.

Permangono, nella proposta di modifica, quelle caratteristiche, della imposta regionale sulle plusvalenze e della imposta sulle seconde case, che, secondo il ricorso statale, escluderebbero la possibilità di qualificarle imposte sul turismo, che darebbero luogo ad un fenomeno di doppia imposizione del medesimo presupposto e che violerebbero il divieto comunitario di effettuare qualsiasi discriminazione, anche semplicemente indiretta, in base alla nazionalità. Analoga valutazione va estesa all'imposta regionale sugli aeromobili ed unità da diporto, giacché le modifiche in esame confermerebbero quei caratteri che, per il ricorso statale, impedirebbero di ascriverle tra le forme di imposizioni del fenomeno turistico, che varrebbero a qualificarle come tasse, piuttosto che come imposte, e che prefigurerebbero anche in questo caso una doppia imposizione.

In ogni caso, alla base del ricorso statale vi è l'idea di fondo che, mentre l'attribuzione di imposte e tasse sul turismo è effettuata direttamente dallo Statuto, quella degli altri tributi è operata soltanto indirettamente poiché che poi "trovare la sua fonte in norme apposite". A fronte di ciò, l'impossibilità di ascrivere i tributi in questione alle forme di imposizione del fenomeno turistico, consente di eccepire che la mancata emanazione delle apposite leggi statali di determinazione dei principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario avrebbe congelato la potestà impositiva della Regione Sardegna in ordine ai tributi in questione. E' allora chiaro che

le modifiche proposte dal progetto di legge in esame non sono in grado di rimuovere profili di illegittimità del genere.

Firenze 21 marzo 2007

prof. Antonio Brancasi

(ordinario di Diritto amministrativo
presso la Facoltà di giurisprudenza
di Firenze)