

Autonomia impositiva delle regioni ed in particolare il caso dell'IRAP (sentenza n. 241 del 2004; nn. 296, 297 e 311 del 2003)

La Consulta, investita della questione di legittimità costituzionale degli articoli 8 e 10, commi 4 e 5, della legge 7 aprile 2003, n. 80 (*Delega al Governo per la riforma del sistema fiscale statale*), con la **sentenza n. 241 del 2004** ha ribadito la natura erariale dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP). Per la Regione Toscana le norme impugnate, delegando il Governo ad adottare uno o più decreti legislativi per la graduale eliminazione dell' IRAP, contrasterebbero, in primo luogo, con l'art. 119 della Costituzione, che riconosce direttamente alle regioni la potestà impositiva per i tributi regionali propri - quale viene considerata l'IRAP dalla ricorrente - spettando alle medesime il relativo gettito. Si ricorda, infatti, che nella giurisprudenza costituzionale precedente alla modifica del Titolo V, Parte II, della Costituzione (sentenza n. 138 del 1999) erano stati definiti tributi propri delle regioni quelli il cui gettito fosse ad esse integralmente devoluto.

Gli art. 8 e 10 violerebbero, altresì, l'art. 117, quarto comma, della Costituzione, che prevede la competenza legislativa residuale esclusiva delle regioni, nella quale rientrerebbe il potere di legiferare in riferimento ai tributi propri, atteso che il secondo comma, lett. e) dello stesso articolo attribuisce alla potestà esclusiva dello Stato solo la disciplina del suo sistema contabile e tributario. Per la regione Toscana, mancando nella lett. e) del secondo comma ogni riferimento al sistema tributario delle regioni e degli enti locali, per questi due aspetti ricorre, in base all'art. 117, quarto comma, la competenza residuale esclusiva delle regioni; la conseguenza è che gli unici limiti all'esercizio da parte delle regioni della loro potestà impositiva sarebbero ravvisabili nella competenza statale di coordinamento, mediante principi fondamentali, del sistema tributario e della finanza pubblica di cui al terzo comma dello stesso art. 117. La Corte respinge le censure e ricorda che l'istituzione dell'Irap con legge statale (avvenuta con il decreto legislativo n. 446 del 1997) e l'espressa attribuzione alle regioni a statuto ordinario, destinatarie del tributo, di competenze di carattere solo attuativo, indicano chiaramente che l'imposta, a dispetto della stessa denominazione, non può considerarsi "tributo proprio" della regione, nel senso in cui tale espressione è adoperata dall'art. 119, secondo comma, della Costituzione. La norma costituzionale è riferibile, secondo i giudici, ai soli tributi istituiti dalle regioni con proprie leggi, nel rispetto dei principi di coordinamento con il sistema tributario statale. L'IRAP, invece, è un tributo "attribuito" alle regioni - nel senso di istituito con legge statale il cui gettito è devoluto alle regioni - ma non è da esse direttamente ed autonomamente istituito, anche perché nella vigenza del vecchio art. 119 Cost., non era consentita tale facoltà, essendo sempre necessaria una previa legge statale di istituzione o comunque di autorizzazione all'istituzione del tributo regionale. Esclusa, dunque, la natura

regionale dell'imposta, la sua disciplina sostanziale rientra nella competenza esclusiva dello Stato in materia di tributi erariali, ai sensi dell'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost. Ricorda la Corte che condizione necessaria per l'attuazione dell'autonomia impositiva regionale di cui all' art. 119 Cost. è l'intervento del legislatore statale che, a fini di coordinamento della finanza pubblica, deve fissare i principi cui i legislatori regionali dovranno attenersi e definire gli spazi e i limiti entro i quali potrà esplicarsi la potestà impositiva, rispettivamente di Stato, regioni ed enti locali. In assenza della legislazione statale di coordinamento è inammissibile l'esplicazione di potestà regionali autonome in materia tributaria, con la conseguenza che *“si deve ritenere tuttora spettante al legislatore statale la potestà di dettare norme modificative, anche nel dettaglio, della disciplina dei tributi locali esistenti. Condizione di legittimità dell'intervento statale (...) è il divieto di procedere in senso inverso a quanto prescritto dal nuovo art. 119 della Costituzione, sopprimendo, senza sostituirli, gli spazi di autonomia già riconosciuti dalle leggi statali, o configurando un sistema finanziario complessivo in contraddizione con l'art. 119”* (n. 2 delle considerazioni in diritto). In altri termini, “tributi propri” secondo la definizione di cui al secondo comma dell'art. 119 Cost., saranno quelli istituiti con legge regionale dopo l'emanazione, e nel rispetto, dei principi statali di coordinamento della finanza pubblica.

La sentenza *de qua* si muove nel solco tracciato dal giudice delle leggi all'indomani della riforma del Titolo V, Parte II, della Costituzione. Sulla base della formulazione del novellato art. 119 Cost., e ritenuto ancora valido l'orientamento espresso dalla Consulta con la citata sentenza n. 138/1999, molte regioni avevano legiferato sul presupposto di ricondurre l'IRAP nella categoria dei “tributi propri” ai sensi del secondo comma dell'art. 119. Tale interpretazione è stata però bocciata dalla Corte, riguardo anche ad altri tributi, sin dalla sentenza n. 296 del 2003 e poi successivamente con giurisprudenza costante della quale si ritiene utile ricordare succintamente i principi.

La prima delle pronunce citate (**n. 296 del 2003**) ha dichiarato fondata la questione di legittimità costituzionale promossa dalla Presidenza del Consiglio avverso gli artt. 1, 2 e 4 della legge finanziaria per l'anno 2002 della Regione Piemonte per violazione degli artt. 117, secondo comma, lettera e) e 119 Cost. Con gli articoli censurati la Regione Piemonte aveva disposto l'esonero dell'Agenzia per lo svolgimento dei giochi olimpici dal versamento dell' IRAP nonché l'esenzione per alcune categorie di autoveicoli dal pagamento della tassa automobilistica regionale. Entrambe le previsioni sono state giudicate illegittime adducendo motivazioni giuridiche che sono state riprese successivamente nelle sentenze nn. 297, 311 del 2003 e 241 del 2004. Per la Corte, infatti, nonostante la qualifica di “regionale”, trattasi in realtà di tributi erariali, la cui disciplina rientra nella competenza esclusiva dello Stato *ex* art. 117, secondo comma, lett. e), Cost.; è inibito, pertanto, alle regioni il potere di disporre esenzioni dalle predette imposte diverse o ulteriori rispetto

a quelle disciplinate dalla legislazione statale di riferimento. Analogamente è escluso che le stesse siano titolari del potere di disporre modifiche dei termini di prescrizione del relativo accertamento. Infatti con la **sentenza n. 297 del 2004** è stato ritenuto illegittimo l'art. 2 della legge Regione Veneto n. 18 del 2002 poiché, modificando la disciplina dei termini per l'accertamento della tassa automobilistica regionale, viola la suddetta competenza esclusiva statale. In entrambi le pronunce, dunque, la Consulta ha escluso la potestà delle regioni di intervenire su tributi istituiti con legge statale, ancorché denominati "regionali" e il cui gettito sia ad esse interamente devoluto. Tali tributi, nonostante la loro denominazione, sono tributi erariali in cui la qualifica di "regionale" deriva dall'attribuzione alle regioni del relativo gettito e di competenze legislative meramente attuative, espressamente indicate dalla legislazione statale. Nella sentenza n. 297 del 2004 è invece qualificato come tributo proprio della regione la "tassa di concessione per la ricerca e la raccolta dei tartufi" perché istituita da una legge regionale in base all'autorizzazione contenuta nella legge-quadro in materia di raccolta e commercializzazione dei tartufi (legge n. 752 del 1985). Nell'esercizio della propria competenza legislativa, pertanto, la regione ha legittimamente abolito il tributo in considerazione dell'esiguità dell'introito derivante dallo stesso. In quest'ipotesi, dunque, a differenza dell'IRAP e della tassa automobilistica regionale, si tratta chiaramente di un "tributo proprio" della regione per il quale quest'ultima può assumere le determinazioni ritenute più convenienti. La Corte ha quindi concluso per l'infondatezza della questione di legittimità dell'art. 5, comma 3, della legge regionale n. 18/2002 che dichiara la non applicabilità, a decorrere dalla data di entrata in vigore della stessa legge, della "tassa di concessione per la ricerca e la raccolta dei tartufi" e, conseguentemente, l'estinzione dei crediti relativi alla medesima tassa e alle connesse sanzioni. Il predetto orientamento in materia di tributi regionali propri è stato successivamente ribadito nella **sentenza n. 311 del 2003**, relativa a taluni articoli della legge finanziaria regionale per l'anno 2002 della Regione Campania (legge regionale n. 15 del 2002) che, analogamente a quanto previsto dalle leggi piemontese e veneta, aveva prorogato i termini per il recupero delle tasse automobilistiche dovute per l'anno 1999. La Corte ne ha dichiarato l'illegittimità richiamandosi alle motivazioni delle precedenti sentenze nn. 296 e 297 del 2003.

Dott.ssa Paola Garro