



DIBATTITI	CRONACHE	DOSSIER	MATERIALI	NOVITÀ EDITORIALI	APPUNTAMENTI
-----------	----------	---------	-----------	-------------------	--------------

Home :: Cronache :: Giurisprudenza costituzionale

La Corte Costituzionale ritorna sull'IRAP

di Matteo Barbero

(Dottorando di ricerca in diritto pubblico presso l'Università degli studi di Torino)

1.

L'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), istituita, come noto, dal decreto legislativo n. 446 del 1997, è un tributo che alimenta, oltre che un rilevante dibattito scientifico, anche un cospicuo contenzioso tributario ed un confronto fra esponenti politici e rappresentanti delle categorie produttive che sembra trascendere i confini fra i singoli schieramenti e le mere esigenze di propaganda elettorale.

In primo luogo, essa continua a sollevare forti dubbi di costituzionalità (solo parzialmente fugati dalla nota sentenza n. 156 del 2001 della Consulta) per la presunta violazione, da parte delle norme del citato decreto legislativo relative all'individuazione del presupposto d'imposta ed alla determinazione della base imponibile, dei principi di eguaglianza e capacità contributiva sanciti, rispettivamente, dagli articoli 3 e 53 della nostra Carta fondamentale.

In secondo luogo, si dubita della sua compatibilità con l'articolo 33 della Direttiva CEE 17 maggio 1977, n. 388 (c.d. VI Direttiva IVA); secondo la Commissione tributaria provinciale di Cremona, che ha investito della questione la Corte di Giustizia delle Comunità europee (Causa n. C- 475/03), l'IRAP sarebbe, infatti, una sorta di "IVA mascherata" e, come tale, si porrebbe in contrasto con il divieto, stabilito appunto dal citato articolo 33, di introdurre imposte sulla cifra d'affari ulteriori rispetto all'IVA medesima. Tale rilievo è stato sostanzialmente condiviso dal servizio legale della Commissione delle Comunità europee, la cui posizione (espressa in una corposa memoria depositata agli atti della causa), sebbene non vincolante per la decisione della controversia, pare destinata ad esercitare una

notevole influenza, non solo e non tanto per l'autorevolezza dell'esecutivo comunitario, quanto perché non priva di significativi agganci nella giurisprudenza comunitaria.

Da ultimo, l'IRAP presenta notevoli difficoltà applicative (in parte accentuate anche dall'oscurità di alcuni *obiter dicta* della citata sentenza n. 156 del 2001 della Corte Costituzionale), a causa soprattutto della difficoltà di accertare, in determinate fattispecie, la ricorrenza del suo presupposto, rappresentato, ai sensi dell'articolo 2 del decreto istitutivo, dall'*"esercizio abituale di una attività diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi"*.

Nel dibattito politico, tramontata per il momento l'ipotesi di una abolizione (sia pure tendenziale) dell'imposta, a causa della difficoltà di colmare il vuoto che ciò provocherebbe nelle casse dello Stato (e che ammonterebbe a circa 30 miliardi di euro all'anno), la proposta che sembra riscuotere maggiori consensi prevede un significativo taglio alla base imponibile, con l'esclusione del costo del lavoro e delle spese per la ricerca; si tratterebbe, senza dubbio, di modifiche rilevanti e condivisibili, che tuttavia risolverebbero solo in piccola parte le complesse questioni interpretative sopra sommariamente richiamate.

2.

In questo quadro confuso e mutevole, un elemento di stabilità e di certezza è rappresentato dalle (ormai relativamente numerose) pronunce della Corte Costituzionale che, risolutamente, affermano la natura erariale (e non, a dispetto stessa denominazione del tributo, regionale) dell'IRAP, chiarendo quale sia il corretto riparto delle relative competenze normative fra Stato e Regioni.

Dopo la riforma del Titolo V della seconda Parte della Costituzione operata dalla legge costituzionale n. 3 del 2001, infatti, molte Regioni ed alcuni Autori avevano ricondotto l'IRAP alla categoria dei tributi regionali propri ex comma 2 del novellato articolo 119 della Costituzione; tale tesi si fonda(va) tanto su argomenti letterali connessi all'interpretazione sistematica dello stesso articolo 119 e dell'articolo 117 della Costituzione (e, più in generale, sulla affermata dilatazione dell'autonomia tributaria regionale nel nuovo quadro costituzionale), quanto su

considerazioni che tendevano ad evidenziare la titolarità, in capo alle Regioni, oltre che dell'intero gettito, anche di poteri (sia pure limitati) di gestione dell'imposta, come riconosciuto dalla stessa Consulta nella propria sentenza n. 138 del 1999 (oltretutto anteriore alla riforma).

Questa ricostruzione, in parte avallata dallo stesso Governo (e, per esso, dall'Avvocatura dello Stato) è stata bocciata dalla Consulta, la quale, a partire dalla sentenza n. 296 del 2003, ha ravvisato nell'IRAP un tributo proprio dello Stato, riconducendo la relativa disciplina normativa alla legislazione statale esclusiva in materia di *"sistema tributario e contabile dello Stato"* medesimo, ex articolo 117, comma 2, lettera e), della Costituzione.

Secondo il Giudice delle Leggi, infatti, *"la circostanza che l'imposta sia stata istituita con legge statale e che alle Regioni a statuto ordinario, destinatarie del tributo, siano espressamente attribuite competenze di carattere solo attuativo, rende palese che l'imposta stessa - nonostante la sua denominazione - non può considerarsi «tributo proprio della Regione», nel senso in cui oggi tale espressione è adoperata dall'articolo 119, comma 2, della Costituzione (...)"* (sentenza n. 296 del 2003, punto 2 del Considerato in diritto).

In questo senso, la qualificazione dell'IRAP come tributo proprio delle Regioni operata dalla legge e dalla stessa Corte nella citata sentenza n. 138 del 1999 va collocata nel quadro della originaria ed allora vigente formulazione dell'articolo 119 della Costituzione, il quale (anche a causa di un'interpretazione eccessivamente restrittiva più che tollerata da parte della Consulta) limitava fortemente l'autonomia tributaria regionale; solo in quel contesto di forte centralizzazione dei poteri impostivi l'IRAP poteva essere considerata un tributo regionale proprio, con le limitate conseguenze che tale classificazione poteva comportare sulla base del vecchio assetto costituzionale.

Viceversa, nel nuovo assetto, la nozione di tributo proprio regionale ha assunto un significato profondamente diverso, configurandosi come autentica espressione dell'autonomia tributaria delle Regioni e, come tale, dovendo essere circoscritta *"ai soli tributi istituiti dalle Regioni con propria legge, nel rispetto dei principi del coordinamento con il sistema tributario statale"* (sentenza n. 296 del 2003, punto 2 del Considerato in diritto).

In definitiva, quindi, la disciplina sostanziale dell'IRAP (ma ad identica conclusione la Corte è arrivata a proposito di altri "tributi propri" delle Regioni, nel senso che a questa espressione era attribuito nella applicazione del previgente articolo 119 della Costituzione, come ad esempio la tassa automobilistica regionale) *"rientra tuttora nella esclusiva competenza dello Stato in materia di tributi erariali, secondo quanto previsto dall'articolo 117, secondo comma, lettera e)"*della Costituzione (*ibidem*).

3.

Tale orientamento, più volte ribadito nelle successive pronunce del Giudice costituzionale (si vedano le sentenze nn. 296 e 311 del 2003), è stato definitivamente consacrato e sistematizzato dalla recente sentenza n. 37 del 2004, nella quale la Corte ha definito con precisione i presupposti necessari affinché il nuovo disegno costituzionale dell'articolo 119 della Costituzione possa trovare attuazione. In quell'occasione, la Consulta ha chiarito che ciò *"richiede (...) come necessaria premessa l'intervento del legislatore statale, il quale, al fine di coordinare l'insieme della finanza pubblica, dovrà non solo fissare i principi cui i legislatori regionali dovranno attenersi, ma anche determinare le grandi linee dell'intero sistema tributario, e definire gli spazi e i limiti entro i quali potrà esplicarsi la potestà impositiva, rispettivamente, di Stato, Regioni ed Enti locali"* (sentenza n. 37 del 2004, punto 5 del Considerato in diritto).

Contestualmente, la Corte ha ribadito che *"(...) i tributi di cui già oggi la legge dello Stato destina il gettito, in tutto o in parte, agli enti autonomi, e per i quali la stessa legge riconosce già spazi limitati di autonomia agli enti quanto alla loro disciplina - e che perciò la stessa legislazione definiva talora come "tributi propri" delle Regioni, nel senso invalso nella applicazione del previgente articolo 119 della Costituzione - sono istituiti dalla legge statale e in essa trovano la loro disciplina, salvo che per i soli aspetti espressamente rimessi all'autonomia degli enti territoriali"* (*ibidem*).

Pertanto, *"poiché non è ammissibile, in materia tributaria, una piena esplicazione di potestà regionali autonome in carenza della fondamentale legislazione di coordinamento dettata dal Parlamento nazionale, si deve tuttora ritenere preclusa alle Regioni (se non nei*

limiti ad esse già espressamente riconosciuti dalla legge statale) la potestà di legiferare sui tributi esistenti, istituiti e regolati da leggi statali (...); e per converso si deve ritenere tuttora spettante al legislatore statale la potestà di dettare norme modificative, anche nel dettaglio, della disciplina dei tributi locali esistenti" (ibidem).

4.

Nel contesto di una siffatta giurisprudenza, l'esito del giudizio di legittimità costituzionale degli articoli 8 e 10, commi 4 e 5, della legge 7 aprile 2003, n. 80 (recante "*Delega al Governo per la riforma del sistema fiscale statale*"), promosso con ricorso della Regione Toscana, non poteva che essere scontato.

Secondo la ricorrente, le norme impugnate, delegando il Governo ad adottare uno o più decreti legislativi per la graduale eliminazione di un tributo (assunto come) regionale proprio quale l'IRAP, mediante l'individuazione dei relativi criteri direttivi e delle modalità di copertura finanziaria, si sarebbero poste in contrasto con i nuovi articoli 117, comma 4, e 119 della Costituzione, usurpando la competenza legislativa residuale esclusiva delle Regioni per la disciplina del proprio sistema tributario e ledendo la loro autonomia finanziaria.

Tali argomentazioni sono rigettate dalla Corte mediante una **sentenza (la n. 241 del 2004)** pdf che contiene, infatti, ampi richiami alle pronunce sopra brevemente richiamate ed, in particolare, alle sentenze n. 296 del 2003 e n. 37 del 2004.

L'unico spunto di riflessione ulteriore che sembra potersi trarre dal nuovo pronunciamento della Consulta concerne la valutazione (da essa operata, con esito positivo ai fini dell'accertamento di costituzionalità della normativa statale impugnata, nell'ultima parte delle considerazioni in diritto) circa il rispetto, da parte della legge delega per la riforma fiscale (com'è ovvio limitatamente alle parti della medesima oggetto di impugnazione) di quella condizione di legittimità dell'intervento statale in materia di tributi locali individuata, per l'attuale fase transitoria, in un rilevante passaggio della più volte citata sentenza n. 37 del 2004, peraltro puntualmente richiamato nella sentenza in commento.

In tale contesto, secondo la Corte, vale, per il

legislatore statale, *"il limite discendente dal divieto di procedere in senso inverso a quanto oggi prescritto dall'articolo 119 della Costituzione, e così di sopprimere semplicemente, senza sostituirli, gli spazi di autonomia già riconosciuti dalle leggi statali in vigore alle Regioni e agli Enti locali, o di procedere a configurare un sistema finanziario complessivo che contraddica i principi del medesimo articolo 119"* della Costituzione (sentenza n. 37 del 2004, ancora Punto 5 del considerato in diritto).

In questa prospettiva, pur escludendo che l'IRAP possa considerarsi un tributo proprio delle Regioni e pur ammettendo, al contrario, la spettanza al legislatore statale delle potestà di dettare norme (anche di dettaglio) modificative della relativa disciplina, la prospettata abolizione (sia pure tendenziale) di una delle fonti primarie di finanziamento dei fabbisogni di spesa regionali avrebbe forse richiesto una più precisa definizione delle garanzie, qualitative e quantitative, per la salvaguardia degli attuali e dei futuri meccanismi della finanza regionale. E ciò proprio alla luce del richiamato divieto di interventi normativi dello Stato peggiorativi dell'assetto delle relazioni finanziarie fra i diversi livelli di governo attualmente in essere e, soprattutto, non in linea con la logica della tendenziale indipendenza finanziaria degli enti territoriali sub-statali sottesa al novellato articolo 119 della Costituzione.

In questo senso, la genericità (peraltro non evidenziata dalla Regione ricorrente) della delega di cui all'articolo 8 ed, in particolare, del criterio direttivo di cui al comma 7 dell'articolo 10 (comunque non oggetto di impugnazione), che vincola i futuri decreti delegati ad individuare, sia pure *"d'intesa con le Regioni"*, adeguati meccanismi di compensazione del minor gettito derivante, per le Regioni stesse, dall'abolizione dell'IRAP (secondo quanto previsto anche dal precedente comma 1, che postula la *"sostanziale invarianza dei saldi economici e finanziari netti dei singoli settori istituzionali"*), rischia di tradursi, nell'attuale e perdurante fase di difficoltà della finanza pubblica nel suo complesso, in una *"cambiale in bianco"* nelle mani dello Stato.

Inoltre, la previsione di una compensazione non solo mediante partecipazioni ma anche mediante generici *"trasferimenti"* rischia di perpetuare schemi tipici della c.d. finanza derivata, la cui recessività è stata più volte affermata anche dalla Corte Costituzionale (ad esempio, nelle sentenze n. 370 del 2003 e nn. 16 e 49 del 2004).

A ben vedere, tuttavia, si tratta di questioni che non vanno eccessivamente drammatizzate, almeno nella presente contingenza; infatti, come già accennato, difficilmente l'IRAP potrà essere abolita in tempi brevi, come ormai ammesso anche da autorevoli esponenti politici tanto di destra quanto di sinistra.

(28/07/2004)

Home

Attività | Organizzazione | Link | <http://www.associazionedeicostituzionalisti.it/redazione.html>
Dibattiti | Cronache | Dossier | Materiali | Novità editoriali | Appuntamenti