



**L'IRAP E LA TASSA AUTOMOBILISTICA REGIONALE NON SONO
TRIBUTI PROPRI DELLE REGIONI:
SPETTA ALLA ESCLUSIVA COMPETENZA DELLO STATO LA
MODIFICA DELLE RELATIVE DISCIPLINE**

di

Tommaso Ventre

(Dottore di ricerca in diritto tributario e vincitore del concorso per ricercatore universitario in diritto tributario presso la Scuola di Ateneo per l'Alta Formazione Europea "Jean Monnet" della Seconda università degli Studi di Napoli)

9 ottobre 2003

CORTE COSTITUZIONALE - sentenza 26 settembre 2003 n. 296 - Pres. CHIEPPA, Relatore. MARINI - Giudizio promosso con ricorso del Presidente del Consiglio dei ministri (avvocato dello Stato Giancarlo Mandò), contro la Regione Piemonte (avvocati Mario Bertolissi e Luigi Manzi)

CORTE COSTITUZIONALE - sentenza 26 settembre 2003 n. 297 - Pres. CHIEPPA, Relatore. MARINI - Giudizio promosso con ricorso del Presidente del Consiglio dei ministri (avvocato dello Stato Giancarlo Mandò), contro la Regione Veneto (avvocati Mario Bertolissi e Luigi Manzi)

Premessa

La Corte costituzionale, con le recenti sentenze n.296 e n.297 del 2003, è intervenuta sulla portata del nuovo articolo 119 della Costituzione, così come modificato dalla legge costituzionale n.3 del 2001.

Le questioni affrontate nelle due sentenze sopra citate vengono qui trattate unitamente, sia perché hanno in comune lo stesso oggetto (e cioè la potestà delle Regioni di intervenire su tributi istituiti con legge dello Stato ancorché denominati "regionali" ed il cui gettito sia attribuito alle Regioni stesse), sia perché il redattore – unico per entrambe le sentenze- ha sostanzialmente motivato entrambe le decisioni della Corte con le stesse considerazioni giuridiche.

1. L'IRAP non è un tributo proprio delle Regioni

In premessa va sottolineato che le decisioni in questione travalicano in un certo senso le pur interessanti questioni specifiche sulle quali il giudizio della Corte veniva richiesto, per affrontare e risolvere un problema più ampio, ovvero in buona sostanza il dubbio di

costituzionalità delle norme contenute nella delega per la riforma fiscale, che, come è noto, prevede la graduale soppressione dell'IRAP.

Ed invero la Corte Costituzionale ha risolto le incertezze interpretative derivanti dalla riforma dell'art.119 della Costituzione, statuendo che l'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) non rientra tra i tributi propri delle Regioni, nel senso in cui tale espressione è contenuta nel secondo comma dell' art. 119, poiché detta norma si riferisce indubbiamente ai soli tributi istituiti dalle Regioni stesse con propria legge, nel rispetto dei principi del coordinamento del sistema tributario complessivo dell'ordinamento.

Trattasi certamente di un problema di diritto transitorio che riguarda tutti quei tributi "regionali" istituiti dallo Stato nella vigenza dell'originaria previsione dell'articolo 119 della Costituzione.

La pronuncia nasce da un'impugnativa del Presidente del Consiglio dei ministri che ha sollevato questione di legittimità costituzionale, tra l'altro, dell'articolo 1 della legge della Regione Piemonte 5 agosto 2002, n. 20 (*Legge finanziaria per l'anno 2002*), in riferimento agli artt. 3, 117, secondo comma, lettera l), e 119, secondo comma, della Costituzione.

L'art. 1 infatti della richiamata legge regionale disponeva l'esonero dell'Agenzia per lo svolgimento dei giochi olimpici, istituita con la legge statale 9 ottobre 2000, n. 285 (Interventi per i Giochi olimpici invernali «Torino 2006»), dal versamento dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) e dagli obblighi contabili inerenti a tale imposta, a decorrere dall'anno 2001. Per quanto attiene alla prima questione affrontata e cioè alla possibilità per una Regione a statuto ordinario di modificare la disciplina dell'imposta sulle attività produttive, la Corte ha ritenuto che allo stato attuale della disciplina l'IRAP non può essere considerata un tributo proprio della Regione, nel senso in cui tale espressione è adoperata dall'art. 119, secondo comma, della Costituzione, essendo indubbio il riferimento della norma costituzionale ai soli tributi istituiti dalle Regioni con propria legge, nel rispetto dei principi del coordinamento con il sistema tributario statale.

La Corte è giunta a questa conclusione partendo dalla considerazione che l'IRAP è stata istituita ed è interamente disciplinata dal decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 e cioè da una legge dello Stato. Ciò comporta che spetta alla esclusiva competenza dello Stato, ai sensi dell'articolo 117, secondo comma, lettera e), la disciplina dell'imposta. Se, da una parte, infatti, l'art. 15 del suddetto decreto legislativo (sotto la rubrica «Spettanza dell'imposta») individua come destinatarie del tributo le Regioni «nel cui territorio il valore della produzione netta è realizzato», dall'altra, alle stesse è attribuita una limitata facoltà di variazione dell'aliquota (art. 16, comma 3) ed il potere di disciplinare, con legge, «nel rispetto dei principi in materia di imposte sul reddito e di quelli recati dal presente titolo, le procedure applicative dell'imposta» (art. 24, comma 1), restando alla esclusiva competenza dello Stato la disciplina di ogni altro aspetto sostanziale del tributo.

L'IRAP viene dunque considerata un'imposta erariale; in coerenza con la precedente giurisprudenza costituzionale in materia ed in particolare la sentenza n. 138 del 22 aprile 1999, nella quale la Corte aveva già avuto modo di affermare, riguardo all'IRAP, che *"in realtà, nonostante la sua denominazione, non si tratterebbe di un tributo proprio della Regione: un tributo non sarebbe "regionale" sol perché, come nel caso dell'IRAP, di spettanza delle singole Regioni, ma solo in quanto la sua istituzione costituisca esercizio del potere impositivo dell'ente di autonomia che, appunto, l'abbia deliberato: e questo non sarebbe il caso dell'IRAP..... Essa si configura bensì come tributo proprio delle Regioni, nel senso in cui tale nozione, in contrapposizione alle "quote di tributi erariali", è utilizzata dall'art. 119, secondo comma, della Costituzione, cioè nel senso di tributo istituzionalmente destinato ad alimentare la finanza della Regione nel cui territorio avviene il prelievo a carico della rispettiva collettività: ma è pur sempre un tributo "attribuito" alla Regione - come si esprime*

l'art. 119 - dalla legge dello Stato, che ne definisce i caratteri e la disciplina fondamentale quanto a soggetti colpiti, presupposti e materia imponibile”.

La decisione della Corte, tuttavia, sembra essere in contrasto con quanto in precedenza sostenuto, pur sulla base del previgente articolo 119 della Costituzione, da autorevole dottrina, secondo cui l'IRAP rientrerebbe nella nozione di <<tributo proprio>>. In tal senso, per alcuni autori¹ “l'imposta regionale sulle attività produttive rappresenta un <<tributo proprio>> delle Regioni, non solo perché il relativo gettito viene a queste direttamente attribuito, ma anche perché viene ad esse riconosciuta una funzione attiva ai fini dell'accertamento e della riscossione dell'imposta”.

Uno dei maggiori studiosi di questa imposta, Gallo, propende per la regionalità della stessa considerando che essa *“ha la esplicita funzione di attribuire alle Regioni un tributo proprio che consenta loro di finanziare parte delle spese e di svolgere seppur limitate politiche autonome. Non disconoscerei al riguardo un certo carattere regionale all'IRAP. Vi possono essere, infatti, vari tipi di tributi regionali: da quelli propri in senso stretto - che chiamerei corrispettivi - frutto di una piena potestà regionale di imposizione, radicati con il loro presupposto su competenze e su interessi prettamente regionali, a quelli riscossi direttamente dalla Regione, il cui presupposto, pur essendo non pienamente correlato alle competenze regionali, è comunque allocato nel suo territorio o ad esso in qualche modo collegato, è accertato dagli uffici regionali ed è assoggettato ad aliquote determinate dalla Regione stessa tra un minimo e un massimo. L'IRAP, in quanto colpisce il valore delle attività produttive (e professionali) in ragione della residenza del soggetto passivo (art. 12 D.Lgs. n. 446/1997) e non con esplicito riferimento alla localizzazione della base imponibile nel territorio regionale - appartiene a questo secondo più tenue tipo di tributo regionale; e ciò anche se a favore della piena regionalità del tributo può addursi il fatto che la Regione ne costituisce il soggetto attivo ed è dotata di un certo margine di autonomia normativa nella disciplina sostanziale del tributo stesso”*².

Così anche Giarda afferma in generale che *“un tributo proprio si caratterizza per il fatto che l'ente titolare del tributo dispone del potere di determinazione delle basi imponibili e/o delle aliquote di imposizione”*. L'autonomia impositiva è garantita - per acquisita opinione della dottrina tributaria- anche dal solo potere di fissazione delle aliquote su una base imponibile computata con regole fissate da un livello di governo superiore. Il potere di determinazione in via autonoma delle aliquote è quindi sufficiente perché un tributo possa essere ritenuto un <<tributo proprio>>³

Queste elaborazioni dottrinali tenevano conto del vecchio titolo V della Costituzione e dunque di un articolo 119 profondamente diverso dall'attuale, nonché di una diversa formulazione dell'articolo 117; esse, quindi, possono ritenersi ancora più pertinenti e condivisibili sulla base del nuovo ordinamento costituzionale, dato che nella nuova formulazione dell'articolo 119 è rimasta l'espressione tributi propri, ed anzi tale espressione viene ora adoperata con l'uso di verbi molto più espressivi di una autentica autonomia impositiva delle Regioni. Infatti in luogo del previgente <<sono attribuiti>>, che faceva ben comprendere come si trattasse di un trasferimento dallo Stato alle Regioni di determinati tributi, adesso le Regioni <<stabiliscono e applicano>> <<tributi ed entrate propri>>.

La Corte costituzionale avrebbe anche potuto offrire una interpretazione più ampia dell'articolo 119 e ricomprendervi l'IRAP come tributo proprio, dato che nel nuovo testo è evidente che i tributi propri non sono più tributi "attribuiti" (come si esprimeva il vecchio art. 119) alla Regione dalla legge dello Stato. Ciò si potrebbe ritenere anche in ragione della transitorietà della normativa, come quella attuale, essendo, di tutta evidenza che, ai sensi del

¹ In tal senso C. Buccico, *L'Irap nel sistema tributario italiano*, Edizioni scientifiche italiane, 2000, pag. 66.

² In tal senso F. Gallo, *Ratio e struttura dell'Irap*, Rassegna Tributaria 3/1998 pag. 627.

³ In tal senso P. Giarda, *Regioni e federalismo fiscale*, pag. 64, Il Mulino 1995.

combinato disposto degli articoli 117 e 119, le Regioni possono istituire nuovi tributi e considerando che le stesse anche attualmente sono dotate di tributi propri. La Corte con l'ormai consueta attività "creativa" più volte opportunamente messa in essere, ed al fine di non vanificare *medio tempore* la chiara volontà del costituente che tende in maniera evidente a far sì che le Regioni siano sempre più artefici e perciò stesso responsabili di una parte significativa del prelievo fiscale, avrebbe potuto ritenere le norme sottoposte a suo giudizio compatibili con la Costituzione, facendole rientrare, tra l'altro, nella previsione del primo comma dell'articolo 24 del decreto legislativo 15 dicembre 1996 n. 446, che attribuisce alle Regioni la possibilità di disciplinare le procedure applicative dell'imposta di cui trattasi.

Gli interventi contenuti nella normativa regionale sottoposta a giudizio della Corte non possono certo essere ritenuti di tipo strutturale ed incidenti sulla essenza dell'imposta stessa ma, per la loro specificità e per la loro eccezionalità, si sarebbero potuti far rientrare nelle competenze della Regione; e ciò ripetesì anche tenuto conto della nuova previsione dell'articolo 119 della Costituzione. È sintomatico che lo stesso Stato ricorrente non abbia ritenuto l'attività messa in essere dal Consiglio regionale del Piemonte come rientrante nell'attività legislativa esclusiva dello Stato bensì in quella concorrente. Ed ancor più singolare è il fatto che la Corte costituzionale abbia argomentato la propria decisione sulla base dell'articolo 117 secondo comma, lettera e), senza che il ricorrente vi abbia fatto alcun riferimento nel proporre la questione di legittimità costituzionale.

Una siffatta interpretazione avrebbe certamente contribuito a far funzionare meglio, *medio tempore*, il sistema di federalismo fiscale delineato dall'articolo 119. Infatti se lo Stato non provvede a liberare la base imponibile, non possono le Regioni esercitare la loro autonomia impositiva primaria, non più derivata. Si rischia in concreto che la riforma non trovi applicazione a meno che non si dia un qualche spazio di manovra alle Regioni. Il problema è complesso, ma la Corte avrebbe potuto aprire un forte spiraglio per dare concretezza all'autonomia impositiva delle Regioni. Senza questa affermazione, che è mancata, la riforma non resta che una scatola vuota, una mera enunciazione di un principio che, nemmeno la Corte costituzionale sembra volere salvaguardare.

2. La tassa automobilistica regionale non è un tributo proprio delle Regioni

La seconda problematica affrontata dalla Corte costituzionale con le medesime argomentazioni e giungendo alle stesse conclusioni riguarda la possibilità per una Regione a statuto ordinario di modificare la disciplina della tassa automobilistica regionale.

Le questioni al riguardo portate dinanzi alla Corte sono due, e cioè se la Regione possa disporre il rinvio del termine previsto per il recupero di tale tassa e se possa concedere una esenzione permanente dal pagamento della stessa per determinate categorie di autoveicoli.

Il primo quesito risulta posto nei confronti dell'art. 4 della legge della Regione Piemonte n. 20 del 2002 (sentenza n.296) e dell' articolo 2, comma 1, della legge della Regione Veneto n. 18 del 2002 (sentenza n. 297), che avevano disposto il «rinvio» al 31 dicembre 2003 del termine del 31 dicembre 2002, previsto per il recupero delle tasse automobilistiche regionali dovute per l'anno 1999.

Il secondo quesito risulta posto nei confronti dell'art. 2 della legge della Regione Piemonte n. 20 del 2002 che prevedeva, invece, l'esenzione permanente dal pagamento della tassa automobilistica regionale per gli autoveicoli alimentati a gas metano «già dotati di dispositivo

per la circolazione con gas metano all'atto dell'immatricolazione» e per gli autoveicoli elettrici (sentenza n.296).

La Corte ha adoperato la stessa tecnica utilizzata per il quesito precedente e cioè si è interrogata preliminarmente sulla natura della tassa automobilistica regionale, concludendo che spetta alla esclusiva competenza dello Stato la modifica della disciplina relativa a tale imposta, in ragione del fatto che l'imposta è disciplinata dal d.P.R. n. 39 del 1953.

In sostanza, secondo la Corte, la tassa automobilistica regionale non può qualificarsi «tributo proprio della Regione», così come previsto oggi dall'art. 119, secondo comma, della Costituzione, escludendo così che la Regione abbia il potere di disporre esenzioni della tassa o modifiche dei termini di prescrizione del relativo accertamento, dato che la relativa materia rientra nella competenza esclusiva dello Stato ai sensi del citato art. 117, secondo comma, lettera e), della Costituzione (anche se il ricorrente non aveva operato alcun riferimento a tale norma costituzionale nel proporre la questione di legittimità costituzionale).

Non conta per il Giudice delle leggi che la tassa automobilistica regionale sia stata «attribuita» per intero alle Regioni a statuto ordinario dall'art. 23, comma 1, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, assumendo contestualmente la denominazione di tassa automobilistica regionale. Né che l'art. 17, comma 10, della successiva legge 27 dicembre 1997, n. 449, ha, altresì, demandato alle Regioni «la riscossione, l'accertamento, il recupero, i rimborsi, l'applicazione delle sanzioni ed il contenzioso amministrativo relativo» alla suddetta tassa. Né che l'articolo 17 della legge n. 449 del 1997, al comma 16, stabilendo il criterio di tassazione dei veicoli a motore, confermi, a decorrere dall'anno 1999, il potere (attribuito alle Regioni dall'art. 24, comma 1, del decreto legislativo n. 504 del 1992) di determinare con propria legge gli importi della tassa per gli anni successivi, «nella misura compresa tra il 90 ed il 110 per cento degli stessi importi vigenti nell'anno precedente».

Dalla ricostruzione operata si evince dunque la stessa interpretazione restrittiva operata nei confronti dell'IRAP.

Infatti, secondo la Corte, alle Regioni a statuto ordinario è stato attribuito dal legislatore statale il gettito della tassa, unitamente all'attività amministrativa connessa alla sua riscossione, nonché un limitato potere di variazione dell'importo originariamente stabilito con decreto ministeriale, restando invece ferma la disciplina statale per ogni altro aspetto sostanziale della tassa stessa.

La tassa automobilistica non può, dunque, allo stato, ritenersi «tributo proprio della Regione», nel senso in cui oggi tale espressione è adoperata dall'art. 119, secondo comma, Cost., essendo indubbio il riferimento della norma costituzionale ai soli tributi istituiti dalle Regioni con propria legge, nel rispetto dei principi del coordinamento con il sistema tributario statale.

La Corte ha ritenuto quindi che la norma impugnata, modificando la disciplina dei termini per l'accertamento del tributo, in senso oltretutto lesivo del legittimo affidamento dei cittadini nel rapporto con l'amministrazione finanziaria, e violando quindi tale esclusiva competenza statale prevista dall'articolo 117, secondo comma, lettera e) fosse in conseguenza costituzionalmente illegittima.

3. La tassa di concessione per la ricerca e la raccolta dei tartufi deve considerarsi «tributo proprio della Regione»

La terza questione portata dinanzi alla Corte riguarda la possibilità per una Regione a statuto ordinario di abolire un tributo precedentemente istituito con legge regionale.

La questione si riferisce all'art. 5, comma 3, della legge della Regione Veneto n. 18 del 2002 che, dopo aver dichiarato, al comma 1, non più applicabile, a decorrere dalla data di entrata in

vigore della legge, la tassa di concessione per la ricerca e la raccolta dei tartufi, dichiara estinti, al comma 3, i crediti relativi alla medesima tassa ed alle connesse sanzioni, ancora dovuti alla data di cui sopra. Detta norma, ad avviso del ricorrente, sarebbe lesiva dei principi di eguaglianza e ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost., in quanto attribuirebbe un ingiustificato beneficio ai contribuenti che non abbiano tempestivamente adempiuto l'obbligazione tributaria. Contrasterebbe poi anche con l'art. 119, secondo comma, della Costituzione, in quanto non rispettosa dei principi fondamentali risultanti, in materia, dalla legislazione statale, ed in particolare di quello della «necessarietà per la Regione di provvedere alla “realizzazione” dei crediti corrispondenti al tributo alla stessa attribuito e dalla stessa istituito, nei confronti di tutti i contribuenti obbligati per legge al verificarsi del relativo presupposto».

La Corte ha ritenuto che la tassa di concessione di cui si tratta deve considerarsi «tributo proprio della Regione», essendo stata istituita dall'art. 12, comma 1, della legge regionale 28 giugno 1988, n. 30 (Disciplina della raccolta, coltivazione e commercializzazione dei tartufi), in base all'autorizzazione contenuta nell'art. 17 della legge 16 dicembre 1985, n. 752 (Normativa quadro in materia di raccolta, coltivazione e commercio dei tartufi freschi o conservati destinati al consumo). Nell'esercizio della propria competenza legislativa la Regione ha, poi, abolito il tributo in considerazione «dell'esiguità dell'introito derivante (*dal tributo stesso*) rapportato ai costi di gestione amministrativa».

Se tale è, dunque, la *ratio* della norma impugnata, ad opinione della Corte, nessuna lesione può derivarne all'art. 3 Cost., né sotto il profilo della ragionevolezza, essendo certo non manifestamente irragionevole che la Regione rinunci a coltivare un contenzioso per la stessa economicamente dannoso e comunque dagli esiti prevedibilmente sfavorevoli all'ente impositore, né sotto il profilo del principio di eguaglianza, non potendo considerarsi omogenee le situazioni dei contribuenti che abbiano spontaneamente riconosciuto l'esistenza dell'obbligo tributario rispetto a quelle di coloro che invece lo abbiano contestato, sulla base di una norma che sembra porre a carico dell'ente concedente un onere probatorio particolarmente gravoso (quale è quello di dimostrare l'effettivo svolgimento, nell'anno, di attività di ricerca e raccolta di tartufi).

E' stato inoltre escluso che risulti in concreto violato un principio generale del sistema tributario, quale sarebbe quello della irrinunciabilità al credito tributario. Il senso della norma *de qua*, non è infatti quello di una generalizzata rinuncia a crediti già maturati, dovendo, invece, ritenersi limitato alla cessazione, per le ragioni già viste, di un contenzioso, in atto o potenziale, relativo ad un tributo ormai soppresso, salvi restando gli effetti non solo dei pagamenti già eseguiti, ma anche di eventuali accertamenti divenuti definitivi in quanto non opposti.

Sembra quasi che la Corte abbia in qualche modo voluto rafforzare la determinazione assunta relativamente all'IRAP ed alla tassa automobilistica regionale nel senso che, nel caso di cui si tratta (tassa di concessione per la ricerca e la raccolta dei tartufi) ci si trova in presenza di un tributo chiaramente proprio della Regione, per il quale quest'ultima può assumere le determinazioni che ritiene più utili; persino quella di sopprimere il tributo stesso e di rinunciare ai crediti scaturenti dalla tassa e già maturati.