

Il potere regionale di maggiorazione dell'aliquota Irap nell'ambiguo susseguirsi di reiterate sospensioni e sanatorie

di Maurizio Interdonato

Professore aggregato di Diritto tributario – Università di Venezia

L'art. 3 della legge n. 289/2002 ha sospeso, con effetto dal 29 settembre 2002, il potere di maggiorazione delle aliquote Irap previsto all'art. 16 del decreto istitutivo del tributo. Nelle successive leggi finanziarie per gli anni 2004 e 2005, è stata reiterata con modifiche la menzionata sospensione e introdotta una "sanatoria" per i provvedimenti legislativi adottati dalle regioni in carenza di potere.

Nel presente contributo si affronta il problema dell'applicabilità della citata "sanatoria" ai provvedimenti di maggiorazione delle aliquote Irap adottati dalle regioni dopo il 29 settembre 2002 cercando, a tal fine, di ricostruire la complessiva voluntas legis sottostante ai vari provvedimenti di legge susseguitisi nel tempo tra esigenze "federaliste" di autonomia di bilancio regionale e esigenze erariali di contenimento del carico tributario individuale.

1. Premessa

L'Imposta regionale sulle attività produttive, pur rappresentando un punto di svolta nell'avvio del "federalismo" ⁽¹⁾ fiscale nel nostro Paese, non è apparsa da

(1) La più autorevole dottrina ha rilevato come, nel nostro Paese, non si possa parlare di federalismo fiscale mancando una forma di Stato federale atta a dare contenuto all'espressione, ditalché il termine viene usato impropriamente anche negli stessi atti normativi facendo "credere al cittadino che esista ciò che non è". Così MOSCHETTI, *Federalismo e procedimento di applicazione del tributo: occasione per un confronto tra diverse culture*, in "Riv. dir. trib.", 2002, I, 228. Invero, secondo l'Autore, bisognerebbe parlare di un "passaggio" da un sistema ispirato ad un forte centralismo ad un sistema forse in futuro federale, ma che tale non può ancora dirsi essendo "caratterizzato da una finanza preminentemente statale anche se più attenta alle autonomie locali"; così MOSCHETTI, *op. cit.*, 227. Sulle diverse accezioni con cui viene utilizzata la locuzione "federalismo fiscale", si veda anche VITALETTI, *Dossier sul federalismo fiscale*, documento reperibile in www.astrid-online.it, 3 ss.

subito tributo in grado di garantire ampi margini di manovra nei bilanci delle regioni.

La stessa legge istitutiva, invero, ha demandato alle regioni solo l'applicazione e la riscossione del tributo ⁽²⁾ e, a partire dal 2000, anche un'esigua possibilità di variazione dell'aliquota (fino ad un massimo di un punto percentuale) ⁽³⁾.

Ciò nondimeno, le regioni, in taluni casi, hanno fatto affidamento su tale esigua possibilità di manovra per perseguire il pareggio del bilancio, in particolare per la copertura della crescente spesa sanitaria.

In seguito, tuttavia, il legislatore con l'art. 3, comma 1, lett. a), della legge 22 dicembre 2002, n. 289, ha sottratto alle regioni anche questa ridotta "leva" fiscale, sospendendo l'esercizio del potere di maggiorazione dell'aliquota. Si è trattato dell'ennesima mortificazione delle istanze "federaliste" delle regioni che, tuttavia, in tal caso, ha finito col confliggere con i precari equilibri di bilancio di tali enti.

Di qui la "sanatoria" introdotta dall'art. 2, comma 22 della legge 24 dicembre 2003, n. 350, con la quale il legislatore ha fatto salvi, a decorrere dalla data di entrata in vigore e fino al periodo di imposta decorrente dal 1° gennaio 2007, i provvedimenti legislativi adottati dalle regioni in tema di tassa automobilistica e di Irap, in carenza di potere.

Il tenore della norma induce, di primo acchito, a ritenere il provvedimento come un ripensamento del legislatore idoneo a far salve le manovre sulle aliquote deliberate successivamente al 29 settembre 2002 ⁽⁴⁾.

(2) Cfr. art. 24, d.lgs. n. 446/2007. La dottrina, peraltro, ha posto in evidenza come la possibilità di intervenire sul procedimento di applicazione dell'imposta sia stata concessa dal legislatore con l'implicita riserva mentale che la regione non sia in grado di esercitarla. In tal senso MOSCHETTI, *op. cit.*, 248. L'art. 24 del decreto Irap, al quarto comma, infatti, ha previsto espressamente la possibilità per le regioni di stipulare convenzioni con l'allora Ministero delle finanze per l'espletamento, in tutto o in parte, delle attività di liquidazione, accertamento e riscossione dell'imposta, nonché per le attività concernenti il relativo contenzioso, secondo le disposizioni in materia di imposte sui redditi. L'art. 25, poi, dispone altresì che, nell'inerzia delle regioni, l'attività di accertamento e riscossione dell'imposta sia svolta dall'amministrazione dello Stato, svolendo i compiti delle regioni ad un'opera di segnalazione di elementi e notizie utili e di proposizione dei programmi di accertamento dell'amministrazione finanziaria. Peraltro, la summenzionata previsione dev'essere letta di concerto con quanto disposto dal primo comma del successivo art. 26, a norma del quale le regioni devono attribuire una quota del gettito dell'imposta allo Stato "a compensazione dei costi sostenuti" per l'attività di accertamento. È certo condivisibile la riflessione di chi ha proposto di sfruttare quell'opportunità per dar vita ad un ciclo virtuoso di riforma del sistema impositivo (MOSCHETTI, *ivi*, p. 242 ss.), ancorché rimangano evidenti le diseconomie che l'esercizio del potere attribuito può produrre sugli equilibri di bilancio delle regioni. Diseconomie ben note al legislatore, il quale all'uopo ha dettato il primo comma dell'art. 25, e che, verosimilmente, hanno indotto le regioni a ritenere meno oneroso versare una quota del gettito dell'Irap allo Stato, piuttosto che creare *ex novo* una propria struttura per l'accertamento e la riscossione dell'imposta.

(3) Cfr. art. 16, comma 3, d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446.

(4) Per quelle deliberate prima di tale data non trova comunque applicazione la sospensione di cui all'art. 3, comma 1, lett. a) della citata legge n. 289/2002 per espressa previsione della norma.

Tuttavia, la *querelle* recentemente sorta ⁽⁵⁾ sull'ambito applicativo del citato comma 22 fa riflettere sulla portata di tale ripensamento e induce ad un approfondimento dell'*iter* legislativo e della *voluntas legis* sottostante ai vari interventi normativi sulla materia.

Per affrontare la questione specifica non si può, comunque, non tener conto del clima in cui nacque il tributo e del relativo quadro costituzionale.

Gli anni novanta sono stati caratterizzati da molteplici istanze "federaliste" ⁽⁶⁾ che, tuttavia, hanno sempre trovato un limite difficilmente superabile nel Titolo V della Costituzione nel testo vigente alla riforma del 2001.

Benché la dottrina ⁽⁷⁾ abbia proposto un'interpretazione dell'art. 119 Cost. più ampia rispetto a quella sostenuta dalla dottrina tradizionale ⁽⁸⁾, ed in grado di consentire alle regioni una limitata potestà normativa sulle entrate, i limiti costituzionali non consentivano di riconoscere alle regioni maggiori poteri rispetto a quello di normare su aspetti secondari del tributo.

A generare, comunque, un clima favorevole all'accoglimento delle istanze "federaliste" era la convinzione che l'espansione dei confini dell'autonomia impositiva regionale non avrebbe solo responsabilizzato le amministrazioni locali e regionali di fronte ai cittadini, ma le avrebbe altresì indotte ad una gestione quanto più efficiente delle risorse finanziarie a loro disposizione. Tali argomentazioni, peraltro, vennero utilizzate dalla stessa Commissione presieduta dal prof.

(5) Cfr. TEREZZI, *Regioni, rincari Irap illegittimi*, in "ItaliaOggi" del 5 dicembre 2007, 39; PARISOTTO, RENELLA, *Irap, le maggiorazioni non guardano al passato*, in "Il Sole-24 Ore" del 6 dicembre 2007, che richiama le sentenze della Ctp Verona dell'8 novembre 2007, n. 103 e della Ctr Lazio del 6 giugno 2007, n. 135.

(6) In alcuni casi, tali istanze sono riuscite a concretizzarsi in quegli anni in norme legislative: ricordiamo l'art. 54 della legge 8 giugno 1990, n. 142 che ha riconosciuto agli enti locali una limitata autonomia impositiva in materia di imposte, tasse e tariffe; la legge 14 luglio 1990, n. 158 e il d.lgs. del 21 dicembre 1990, n. 398 di attuazione che hanno riaffermato per le regioni l'importanza dei tributi propri; la legge del 23 ottobre 1992, n. 421 che ha espresso la necessità di una riforma della finanza locale per attribuire alle regioni ed agli enti locali risorse proprie. Per l'evoluzione della finanza regionale e locale in quegli anni, si rinvia a Tosi, *Finanza locale (profili giuridici)*, Milano, 1990, 2 ss.; Russo, *Finanza regionale e questione fiscale*, in "Riv. dir. trib.", 1994, I, 891; TREMONTI, *Il libro bianco sulla riforma tributaria*, in "Il Sole-24 Ore" (All.), del 19 dicembre 1994; BORIA, *Evoluzione storica dei rapporti tra fiscalità locale e fiscalità erariale*, in "Riv. dir. trib.", 1997, I, 724; GALLO, *Il federalismo fiscale "cooperativo"*, in "Rass. trib.", 1995, 276 ss.

(7) Cfr. sul punto, tra gli altri, DE MITA, *Autonomia finanziaria e potestà tributaria delle regioni*, in "Riv. dir. fin.", 1963, 512; FANTOZZI, *Tributi regionali*, in "Noviss. dig. it." (App), VII, Torino, 1987, 828; FEDELE, *La potestà normativa degli enti locali*, in "Riv. dir. trib.", 1998, 116; e per l'esame delle motivazioni alla base di entrambe le teorie, mi sia consentito rinviare a INTERDONATO, [Voce] *Tributi regionali*, *Digesto*, Torino, 1999, 187 ss.

(8) Per tutti, CASSESE, *Il finanziamento delle regioni: aspetti costituzionali*, in "Riv. trim. dir. pubbl.", 1963, 331 ss. L'Autore, proponendo una lettura separata dei quattro commi del vecchio testo dell'art. 119 Cost., intendeva l'autonomia finanziaria come capacità di autodeterminare le entrate, ma limitatamente ai proventi derivanti dalla gestione del demanio e del patrimonio, ai finanziamenti e all'esercizio di imprese a partecipazione regionale.

Gallo (alla quale venne affidato il compito di studiare proposte attuative dell'art. 119 Cost.), per sostenere l'opportunità dell'introduzione di un nuovo tributo regionale (l'imposta per l'autonomia regionale – Ipar) in grado di razionalizzare e semplificare il sistema tributario ⁽⁹⁾.

L'Irap, alla cui origine stanno proprio le conclusioni della summenzionata Commissione ⁽¹⁰⁾, avrebbe quindi dovuto caratterizzarsi quale punto di svolta per l'avvio di un più accentuato federalismo fiscale. In realtà, negli angusti limiti costituzionali allora vigenti, il nuovo tributo, creato dallo Stato e attribuito alle regioni per il sostenimento delle loro spese, ed in particolare di quella sanitaria ⁽¹¹⁾, non poté andare oltre all'attribuzione alle regioni di una limitata potestà normativa: si è detto, da un lato il potere di normare in merito agli aspetti applicativi del tributo, dall'altro quello di intervenire su un elemento sostanziale dello stesso, l'aliquota ⁽¹²⁾, ancorché entro un limite massimo fissato dal legislatore.

In merito, la più autorevole dottrina ⁽¹³⁾ rilevò come le novità più significative in tema di fiscalità regionale potessero essere ridotte a semplici questioni “di gettito”.

Tali problematiche avrebbero potuto trovare soluzione con la novella del Titolo V ⁽¹⁴⁾ della Costituzione del 2001. Nella versione attualmente in vigore, infatti, il Titolo V ha disegnato un assetto della potestà normativa che suddivide fra Stato, regioni ed altri enti locali territoriali le competenze impositive sulla base delle materie e funzioni esclusive o concorrenti elencate agli artt. da 116 a 119 Cost.

La potestà legislativa tributaria, secondo il novellato art. 117 Cost., spetta tanto allo Stato quanto alle regioni, ancorché alle seconde sia imposto di armonizzare e

(9) Cfr. MINISTERO DELLE FINANZE, *Proposte per la realizzazione del federalismo fiscale, Relazione finale della Commissione di studio per il decentramento fiscale presieduta da Gallo*, in “Il fisco” (All.), 1996, 5379 ss. Sulle motivazioni economiche e di politica fiscale che portarono all'introduzione del tributo, in dottrina, da ultimo, SCHIAVOLIN, *L'imposta regionale sulle attività produttive*, Milano, 2007, 134 ss.

(10) Non furono certamente ininfluenti anche i successivi lavori parlamentari. Sul tema, tra gli altri, si veda SCHIAVOLIN, *op. cit.*, 132 ss.; LUPI, *L'Irap tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi*, in “Rass. Trib.”, 1997, 1415 ss.; VISCO, *Le linee programmatiche del Governo in materia fiscale*, in “Dir. e prat. trib.”, 1996, I, 1752 ss.

(11) Per l'inquadramento dell'Irap come tributo che ha attuato la “fiscalizzazione” della spesa sanitaria – elemento rilevante, come si vedrà, per la risoluzione della controversia oggetto del presente contributo – cfr. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Parte speciale, Padova, 2005, 710, ove anche altri riferimenti alle ulteriori funzioni che si prefiggeva di assolvere con il tributo il legislatore.

(12) Cfr. FANTOZZI, *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in “Riv. dir. trib.”, 2005, I, 12 ss., ed in particolare la nota 23. Sul punto si veda anche MOSCHETTI, *op. cit.*, 240 ss.

(13) FANTOZZI, *ivi*, 12.

(14) Attuata con legge costituzionale n. 3 del 18 ottobre 2001.

coordinare il proprio operato con il sistema tributario complessivamente inteso, ditalché, com'è noto, la creazione di tributi propri – potere previsto dall'art. 119, comma 2, Cost. – è stata subordinata all'individuazione da parte del legislatore nazionale dei principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario ⁽¹⁵⁾.

Se il clima favorevole alle istanze “federaliste” degli anni novanta fosse proseguito, la legge di coordinamento non avrebbe tardato ad essere approvata ⁽¹⁶⁾.

In realtà, occorre registrare come la spinta “federalista” degli anni novanta abbia perso di efficacia e non sia più considerata da tutti gli schieramenti politici come un obiettivo da raggiungere in modo univoco e necessariamente in tempi brevi.

Ad oggi, infatti, un provvedimento attuativo del legislatore statale non è ancora stato adottato, mentre i pochi casi in cui le regioni hanno cercato di esercitare la potestà loro riservata dal dettato costituzionale sono stati vanificati dalla Corte Costituzionale, che ha ritenuto violata la competenza del legislatore.

Secondo la Corte, infatti, i tributi quali l'Irap e la tassa automobilistica, il cui gettito spetta alle regioni, manterrebbero natura erariale per almeno due ragioni: in primo luogo, in quanto istituiti con legge statale, e in secondo luogo perché alle regioni a statuto ordinario, destinatarie del tributo, sono espressamente attribuite competenze solo di carattere attuativo ⁽¹⁷⁾.

(15) Per un approfondimento si veda, *ex multis*, GIOVANNINI, *Normazione regionale in materia tributaria*, in “Rass. trib.”, 2003, 1165 ss.; PERRONE, *La sovranità impositiva tra autonomia e federalismo*, in “Riv. dir. trib.”, 2004, 1176 ss.; FREGNI, *Riforma del Titolo V della Costituzione e federalismo fiscale*, in “Rass. trib.”, 2005, I, 683; IDEM, *Autonomia tributaria delle regioni e riforma del Titolo V della Costituzione*, PERRONE L., BERLIRI C. (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, 481.

(16) In realtà, le istanze federaliste provenienti dalle diverse forze politiche non sono state in grado di concretizzarsi in una legge di modifica della Costituzione in senso federale generalmente accolta. La legge di modifica della Costituzione del 16 novembre 2005, pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale* n. 296 del 18 novembre 2005, non venne, infatti, approvata con la maggioranza qualificata prevista dall'art. 138 Cost. e finì col soccombere al referendum popolare del 25 e 26 giugno 2006. Ai nostri fini occorre, peraltro, evidenziare come tale legge, voluta da una maggioranza politica diversa da quella che aveva approvato nella precedente legislatura la vigente versione del titolo V Cost., non modificava, per quanto atteneva al riparto delle competenze in materia tributaria, l'art. 117 Cost., ciò che induce a pensare che se si fosse voluto approvare la legge di coordinamento lo si sarebbe potuto fare comunque. Anche la volontà di riforma in senso federale delle Camere, infatti, non avrebbe inciso in alcun modo sul riparto delle competenze, rimaste, appunto, nel testo poi approvato definitivamente, inalterate.

(17) In tal senso, espressamente, sent. n. 296 del 26 settembre 2003, in “Rass. Trib.”, 2003, 2060 ss. con nota di GRIPPA SALVETTI, *La legittimità costituzionale di modifiche regionali a leggi statali*, *ivi*, 2066 ss., e COVINO, *Deroghe regionali alle leggi statali tra garanzie per il contribuente e conflitto di competenze*, *ivi*, 2071 ss. Affermazioni analoghe, comunque, si rinvengono anche nella sent. 26 ottobre 2003, n. 297 e nella sent. 15 ottobre 2003, n. 311, entrambe in “Rass. Trib.”, 2003, 2053 ss., nonché nella sent. 19 luglio 2004, n. 241, in www.cortecostituzionale.it. Ancorché attenga ad una regione a statuto speciale appare importante ricordare, sotto il profilo della potestà normativa di istituzione di nuovi “tributi propri”, il caso delle tasse sul turismo (c.d. tasse sul lusso) introdotte

Come rilevato da più parti ⁽¹⁸⁾, si evidenzia dunque una certa ritrosia del legislatore nazionale, avvallata dalla giurisprudenza costituzionale ⁽¹⁹⁾, a perdere la propria esclusiva sovranità sul sistema impositivo, come conferma il fatto che, ad oggi, quest'ultimo continua a procrastinare l'effettivo riparto della potestà impositiva con le regioni, ritardando nell'individuare le direttive di coordinamento entro cui le stesse potranno esercitare la propria potestà impositiva ⁽²⁰⁾.

dalla Regione Sardegna con gli artt. 2, 3 e 4 della legge regionale 11 maggio 2006, n. 4, poi rivisitate dalla legge regionale 29 maggio 2007, n. 2, avverso le quali è stata sollevata questione di legittimità costituzionale in relazione agli artt. 3, 53, 97, 117 e 119 Cost. Per un approfondimento sulle eccezioni di illegittimità costituzionale sollevate si rinvia a PICCIAREDDA, *Federalismo fiscale e tributi propri della Regione Sardegna tra esigenze di coordinamento e tassazione ambientale*, in "Riv. dir. trib.", 2007, I, 921, ove ampi riferimenti ai motivi in causa; IDEM, *Note minime, "a prima lettura", sugli istituendi tributi della Regione Autonoma della Sardegna*, in "Il fisco", I, 2006, 774 ss.; TURIS, *Il disegno di legge Finanziaria 2006 della Regione autonoma della Sardegna e l'istituzione di "nuovi tributi regionali"*, in "Il fisco", 2006, 554 ss.; MAGLIONE, *Sardegna, incostituzionali le tasse sulle seconde case*, in "Il Sole-24 Ore" del 14 febbraio 2008, 37; REZZONICO, TUCCI, *Sardegna, sul lusso è l'ora dei rimborsi*, in "Il Sole-24 Ore" del 15 febbraio 2008. Nel giudicare la questione, tuttavia, la Corte Costituzionale (sent. n. 102 del 15 aprile 2008 in "Guida al Diritto", n. 18 del 3 maggio 2008, 36 con nota di CANNIZZARO, *L'introduzione di nuovi tributi su immobili contrasta con la politica fiscale dello Stato*, ivi, 63 ss.), pur accogliendo i ricorsi sotto altri profili, ha ritenuto di non dover tenere in considerazione la disciplina del Titolo V della Parte II della Costituzione, non garantendo quest'ultima forme di autonomia più ampie rispetto allo statuto speciale della Regione Sardegna.

(18) Sul punto Cfr. DE MITA, *Rebus autonomia per le regioni*, in "Il Sole-24 Ore" dell'11 gennaio 2004, 21; PERRONE, *La sovranità impositiva tra autonomia e federalismo*, in "Riv. dir. trib.", 2004, I, 1179 ss.; GRIPPA, SALVETTI, *op. cit.*, 2070; RAGUCCI, *Considerazioni sul disegno di legge delega per l'attuazione dell'art. 119 Costituzione*, in questa *Rivista*, 2008, 40.

(19) L'atteggiamento di quest'ultima sembra da attribuire a ragioni prudenziali. In altre parole, la Corte Costituzionale ha prudentemente inteso il nuovo titolo V della Costituzione in senso "programmatico" per dar tempo al legislatore di riempire di contenuto puntuale le nuove norme attributive di poteri alle regioni. Così DEL FEDERICO, *L'autonomia tributaria delle regioni ed i principi di coordinamento della finanza pubblica: con il progetto Giarda-bis verso l'attuazione dell'art. 119*, in www.astrid-online.it, 6. In proposito la medesima Corte affermò l'esigenza di predisporre "una disciplina transitoria che consenta l'ordinato passaggio dall'attuale sistema, caratterizzato dalla permanenza di una finanza regionale e locale ancora in non piccola parte "derivata", cioè dipendente dal bilancio statale, e da una disciplina statale unitaria di tutti i tributi, con limitate possibilità riconosciute a regioni ed enti locali di effettuare autonome scelte, ad un nuovo sistema. Così che oggi non si hanno ancora, se non in limiti ristrettissimi, tributi che possano definirsi a pieno titolo "propri" delle regioni o degli enti locali, nel senso che essi siano frutto di una loro autonoma potestà impositiva, e quindi possano essere disciplinati dalle leggi regionali o dai regolamenti locali, nel rispetto solo di principi di coordinamento, oggi assenti perché "incorporati", per così dire, in un sistema di tributi sostanzialmente governati dallo Stato. Anche 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 art. 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" (sent. 28 ottobre 2004, n. 320 e sent. 20 gennaio 2004, n. 37, entrambe reperibili in www.cortecostituzionale.it)

(20) Occorre ricordare, per completezza, come un progetto di attuazione del dettato costituzionale sia stato, di recente, presentato dal gruppo di studio c.d. Giarda, al quale è seguito il disegno di legge delega del 3 agosto 2007, mai approvato dal Parlamento. Ne dà ampio conto JORIO, *Il contributo delle leggi finanziarie 2003-2008 all'attuazione del federalismo fiscale*, in federalismi.it, n. 4/2008, ed altresì, con toni fortemente critici, RAGUCCI, *op. cit.*, 40 ss.

In questo mutato atteggiamento si inquadrano, anche nell'ambito Irap, da un lato il ricorso pressoché generale al regime convenzionale fra Stato e regioni per l'attuazione del prelievo, dall'altro, ciò che più interessa, la "sospensione" della potestà di maggiorazione dell'aliquota Irap prevista dall'art. 3 della citata legge n. 289/2002.

Tuttavia, in riferimento a quest'ultima, sono emerse ulteriori successive problematiche connesse ai possibili disavanzi dei bilanci delle regioni conseguenti alla sospensione. Ciò ha portato all'adozione del provvedimento di "sanatoria" di cui all'art. 1, comma 22 della legge 24 dicembre 2003, n. 350, il cui ambito di applicazione potrà essere precisamente individuato solo attraverso una lettura organica, sistematica e completa del relativo quadro normativo.

2. La sospensione del potere di maggiorazione delle aliquote Irap di cui all'art. 3, comma 1, lett. a), della legge n. 289/2002

In sede di istituzione dell'Irap, si è detto, il legislatore statale ha concesso alle regioni, a decorrere dall'anno 2000, la facoltà di variare – in aumento ed in diminuzione – nella misura massima di un punto percentuale l'aliquota dell'imposta ⁽²¹⁾.

In attuazione del potere conferito loro dalla summenzionata normativa, alcune regioni, con propria legge, hanno maggiorato, nei limiti previsti, l'aliquota Irap applicabile all'attività svolta in determinati settori economici, in particolare nel settore bancario e assicurativo ⁽²²⁾.

⁽²¹⁾ Per l'art. 16, comma 3, d.lgs. n. 446/1997: "a decorrere dal terzo anno successivo a quello di emanazione del decreto, le regioni possono variare l'aliquota Irap fino ad un massimo di un punto percentuale, con facoltà di differenziare la variazione per settori di attività e categorie di soggetti passivi".

⁽²²⁾ Alcune regioni semplicemente non hanno esercitato tale facoltà (ad es. la Calabria), altre hanno preferito esentare o agevolare particolari categorie di soggetti quali Onlus e Ipab (ad es. il Piemonte e la Basilicata), altre ancora hanno aumentato le aliquote per banche e assicurazioni, benché solo alcune di queste vi abbiano proceduto nell'ambito di un intervento settoriale complessivo (il Lazio e il Molise). Per una completa disamina del comportamento delle regioni si rinvia a CERIANI-GUERRIERI, *Il ruolo dell'Irap nel sistema fiscale*, in "Rass. trib.", 2004, 2013 ss. Cfr. sul tema anche DEL FEDERICO, *Orientamenti di politica legislativa regionale in materia di tributi locali*, in questa *Rivista*, 2003, 521-522, il quale, giudicando addirittura deludente il panorama della politica tributaria regionale, ritiene foriero di profonde perplessità l'atteggiamento rinunciatario dei legislatori regionali in relazione alle potestà legislative ed amministrative in tema di Irap. Appare evidente, dunque, che le regioni hanno assunto un atteggiamento prudente nell'esercizio delle facoltà loro concesse dal legislatore nazionale; e ciò sembra da collegare proprio alla "responsabilizzazione" che l'introduzione di tributi propri doveva ingenerare nelle amministrazioni periferiche. Nondimeno, occorre notare come l'aggravio delle aliquote, in specie nel settore bancario ed assicurativo, si possa in parte spiegare come una reazione tesa alla tutela del gettito. Proprio per quei settori, infatti, il legislatore aveva previsto una

Tuttavia, la Finanziaria per il 2003 ha disposto la sospensione delle maggiorazioni delle aliquote Irap (oltre che delle addizionali Irpef), deliberate successivamente al 29 settembre 2002, che non fossero confermativie delle aliquote in vigore per il 2002 ⁽²³⁾.

In particolare, l'art. 3, comma 1, lett. a) della citata legge n. 289/2002, ha stabilito che le maggiorazioni adottate prima del 29 settembre 2002 restavano (e restano) efficaci e, nel contempo, ha sospeso gli effetti dei provvedimenti di aumento deliberati dopo tale data ⁽²⁴⁾.

Lo *ratio* di tale norma, come espressamente chiarito dal legislatore, era "contenere gli aumenti del livello di tassazione rimessi all'autonoma determinazione degli enti territoriali entro dimensioni compatibili con l'obiettivo strategico di procedere ad una prima riduzione del carico tributario gravante sui cittadini e le imprese" in attesa di un accordo fra Stato, regioni ed enti locali, in sede di conferenza unificata, che regolasse i meccanismi strutturali del federalismo fiscale ⁽²⁵⁾.

In altri termini, con tale norma si è inteso sospendere il potere legislativo regionale di maggiorazione dell'aliquota Irap al fine, da un lato, di perseguire una riduzione progressiva della pressione fiscale sui contribuenti, e, dall'altro, di circoscrivere la potestà impositiva delle regioni in attesa di una concreta attuazione del "federalismo fiscale" ⁽²⁶⁾.

graduale riduzione dell'aliquota Irap stabilendola, all'art. 45, comma 2, del d.lgs. n. 446/1997, nella misura del 5,4% fino al 2000, del 5% nel 2001, del 4,75% nel 2002 e del 4,25% a partire dal 2003. Pertanto, le amministrazioni regionali dove il settore bancario ed assicurativo pesano maggiormente nell'economia regionale e dove, dunque, la summenzionata riduzione avrebbe potuto produrre effetti rilevanti sugli equilibri di bilancio, hanno cercato di stemperarne gli effetti tramite la maggiorazione di aliquota. Tale intervento, inoltre, nelle intenzioni di tali amministrazioni, avrebbe colpito un settore dove le imprese hanno dimensioni tendenzialmente maggiori e, quindi, presumibilmente in grado di assorbire un maggior carico fiscale (cfr. CERIANI-GUERIERI, *op. cit.*, 2016 ss.). Gli Autori, peraltro, non nascondono che l'assunzione a livello regionale di provvedimenti peggiorativi dal punto di vista fiscale nei confronti dei soggetti in parola ha un "costo politico" minore rispetto ad interventi diretti verso altre classi di soggetti.

(23) L'art. 3, comma 1, lett. a) della legge n. 289/2002 dispone che "gli aumenti (...), nonché la maggiorazione dell'aliquota dell'imposta regionale sulle attività produttive di cui all'art. 16, comma 3 (...), deliberati successivamente al 29 settembre 2002 e che non siano confermativi delle aliquote in vigore per l'anno 2002, sono sospesi fino a quando non si raggiunga un accordo ai sensi del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, in sede di conferenza unificata tra stato, regioni ed enti locali sui meccanismi strutturali del federalismo fiscale".

(24) Per un primo commento delle disposizione di cui all'art. 3, si veda anche MONTANARI, *Le disposizioni d'interesse per gli enti locali dettate dalla legge finanziaria per il 2003*, in questa *Rivista*, 2003, 208.

(25) Cfr. Relazione generale della V commissione permanente su dl n. 3200-bis – finanziaria 2003 reperibile in www.parlamento.it.

(26) Per un inquadramento della disposizione in parola nell'ambito delle istanze autonomiste delle regioni si rinvia, oltre a quanto detto in premessa, anche a MARONGIU, *Evoluzione e lineamenti della finanza locale*, in questa *Rivista*, 2005, 31 ss.; JORIO, *op. cit.*, *loc. cit.*

Tuttavia, nell'introdurre la sospensione, il legislatore non sembra aver tenuto conto del fatto che, dalla data del 29 settembre 2002 a quella di entrata in vigore della legge (1° gennaio 2003), talune regioni, come di consueto, avrebbero potuto provvedere ad approvare la propria legge finanziaria, facendo leva, poste le impellenti esigenze di bilancio, anche sulla maggiorazione dell'aliquota Irap.

Di conseguenza, le regioni che hanno disposto l'aumento della suddetta aliquota d'imposta, con provvedimento approvato tra il 29 settembre 2002 e il 31 dicembre 2002, si son viste sospendere, con efficacia retroattiva, le disposizioni all'uopo legittimamente adottate.

La norma riguardava in astratto anche le maggiorazioni di aliquota emanate successivamente al 31 dicembre 2002, maggiorazioni, a quanto consta, mai approvate da alcuna regione.

A seguito di tale sospensione, dunque, le regioni sono state private della copertura finanziaria di parte della spesa che la maggiorazione dell'aliquota Irap avrebbe garantito.

2.1. Segue. Reiterazione con modifiche della sospensione del potere di maggiorazione

L'art. 2, comma 21, della citata legge n. 350/2003, è intervenuto nuovamente sulla materia stabilendo, con una formulazione non troppo chiara ⁽²⁷⁾, che la sospensione degli aumenti e delle maggiorazioni di cui all'art. 3, comma 1, lett. a) della legge n. 289/2002 operi fino al 31 dicembre 2004.

Tale previsione, che era stata proposta da subito nella prima bozza di legge finanziaria per il 2004 ⁽²⁸⁾, aveva suscitato dubbi e perplessità in capo alle regioni, le quali, in sede di Conferenza dei presidenti delle regioni e delle province autonome e di Commissione parlamentare per le questioni regionali, avevano evidenziato che il perdurare della sospensione delle maggiorazioni Irap e degli aumenti delle addizionali avrebbe potuto ulteriormente aggravare la già pesante situazione finanziaria delle regioni che, nel 2002, si erano viste sospendere, a

⁽²⁷⁾ Per l'art. 2, comma 21, legge n. 350/2003 "fino al 31 dicembre 2004 restano sospesi gli effetti degli aumenti delle addizionali e delle maggiorazioni di cui alla lett. a) del comma 1, dell'art. 3 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, eventualmente deliberati; gli effetti decorrono, in ogni caso, a decorrere dal periodo d'imposta successivo alla predetta data".

⁽²⁸⁾ A differenza del successivo comma 22, che ha previsto, come si vedrà, una specifica sanatoria frutto, invece, dello sviluppo dei lavori parlamentari.

decorrere dal 31 dicembre 2002, gli effetti dei provvedimenti legislativi emanati in tema di Irap, come si è visto, con efficacia retroattiva dal 29 settembre 2002.

Le regioni che avevano confidato nella maggiorazione dell'Irap, quale risorsa in grado di far fronte alle esigenze di spesa (in conformità a quanto disposto dall'art. 16, comma 3 del citato d.lgs. n. 446/1997), si sono viste bloccare, infatti, viepiù con efficacia retroattiva, tale possibilità. Ciò ha dato luogo a forti pressioni da parte delle amministrazioni regionali che hanno indotto il Parlamento, nello sviluppo dei lavori, a prevedere la sanatoria del successivo comma 22, a salvaguardia degli equilibri di bilancio delle regioni.

A questa stregua, appare tuttavia lecito chiedersi quale sia stata la necessità di riproporre una sospensione, in realtà già operante per effetto della legge n. 289/2002.

Sotto tale profilo, occorre rammentare come il comma 20 della stessa legge finanziaria abbia prorogato la durata dell'Alta Commissione di studio per il coordinamento della finanza pubblica, incaricata di presentare al Governo proposte specifiche in materia di federalismo fiscale. Come confermato dai lavori parlamentari, "il differimento del termine per la conclusione dei lavori della Commissione discende dalla constatazione della oggettiva difficoltà di riportare ad organicità il complesso degli interventi posti in essere (...) per quanto concerne il riparto di competenze legislative (...) a partire dalla definizione dell'ampiezza dell'autonomia finanziaria degli enti locali e delle regioni" (29).

Il comma in commento, quindi, ha differito al 30 settembre 2004 il termine, inizialmente fissato dalla legge n. 289/2002 al 31 marzo 2003, entro il quale la menzionata Alta Commissione avrebbe dovuto ottemperare ai propri compiti, prevedendo, tra l'altro, in caso di mancato rispetto della scadenza, lo scioglimento della Commissione e la decadenza di tutti i suoi membri.

Con tale norma, il legislatore ha, dunque, inteso prorogare la durata dell'Alta Commissione, e ciò in considerazione delle difficoltà incontrate dalla stessa nel delineare il complesso degli interventi da porre in essere per ripartire equamente, in un'ottica "federalista", il potere legislativo tra Stato, regioni ed enti locali.

Anche l'accordo tra Stato, regioni ed enti locali di cui alla lett. a), del comma 1, dell'art. 3, legge n. 289/2002, in attesa del quale è stata statuita la sospensione degli aumenti delle addizionali e delle maggiorazioni dell'Irap, avrebbe dovuto essere siglato sempre nel corso del 2003, in esito ai lavori dell'Alta Commissione di studio.

(29) Cfr. Relazione al disegno di legge n. 4489 – finanziaria 2004, reperibile in www.parlamento.it.

Di conseguenza, il legislatore – deciso che la suddetta Commissione avrebbe ultimato i propri lavori o sarebbe stata sciolta entro il 30 settembre 2004 e che l'accordo in sede di Conferenza unificata avrebbe seguito i risultati ottenuti dalla Commissione o sarebbe fallito a causa dello scioglimento della stessa – ha ritenuto opportuno svincolare la sospensione delle maggiorazioni dal raggiungimento del suddetto accordo, fissando un termine preciso alla sospensione delle maggiorazioni, ovvero il 31 dicembre 2004 ⁽³⁰⁾.

In tal modo, il legislatore ha voluto evitare che le regioni, da un lato, fossero limitate nella loro autonomia potestativa senza un termine preciso, e, dall'altro, vista l'immobilità dell'Alta Commissione e l'elevata possibilità di fallimento dell'accordo di cui sopra, che si ritenessero legittimate ad adottare nuove maggiorazioni Irap, già a decorrere dal 30 settembre 2004.

Allo stesso modo, il legislatore – rendendosi conto che la sospensione dell'art. 3, comma 1, lett. a) della legge n. 289/2002 (ribadita nel comma 21 in commento) aveva aggravato la situazione finanziaria delle regioni ⁽³¹⁾ – ha ritenuto opportuno introdurre la sanatoria del successivo comma 22 per ovviare alla suddetta difficoltà.

3. La “sanatoria” dell'art. 2, comma 22 della legge n. 350/2003 ⁽³²⁾

Il comma 22 è stato introdotto nel disegno di legge finanziaria in un momento successivo rispetto al comma 21 e dopo che le regioni avevano manifestato, come detto, l'aggravarsi della già pesante situazione finanziaria e di bilancio creatasi con la sospensione, ex art. 3, comma 1, della citata legge n. 289/2002, delle maggiorazioni Irap adottate (operante con effetto retroattivo).

⁽³⁰⁾ Cfr. D'AURO, *Lo stato dell'arte del federalismo fiscale in Italia dopo la legge finanziaria per il 2004*, in questa *Rivista*, 2004, 16.

⁽³¹⁾ Come peraltro evidenziato in sede di prima lettura della bozza di legge finanziaria dalla Conferenza dei Presidenti delle regioni e delle province autonome nel documento *Prime valutazioni delle regioni sui documenti della manovra finanziaria 2004*, reperibile in www.astrid-online.it, e dal Parere della Commissione parlamentare per le questioni regionali del 14 novembre 2003 in relazione al disegno di legge finanziaria n. 2512-A, entrambi reperibili in www.parlamento.it.

⁽³²⁾ L'art. 2, comma 22, della citata legge n. 350/2003 dispone: “nelle more del completamento dei lavori dell'alta commissione di cui all'art. 3, comma 1, lett. b), della legge 27 dicembre 2002, n. 289, nelle regioni che hanno emanato disposizioni legislative in tema di tassa automobilistica e di Irap in modo non conforme ai poteri ad esse attribuiti in materia dalla normativa statale, l'applicazione della tassa opera, a decorrere dalla data di entrata in vigore di tali disposizioni legislative e fino al periodo di imposta decorrente dal 1° gennaio 2007, sulla base di quanto stabilito dalle medesime disposizioni nonché, relativamente ai profili non interessati dalle predette disposizioni, sulla base delle norme statali che disciplinano il tributo”.

Se si tiene conto, dunque, dello svolgimento dei lavori parlamentari, non appare illogico ritenere che il legislatore del 2003 abbia voluto trovare una soluzione al suddetto problema introducendo, con la norma in commento, una sanatoria *ad hoc* (33) e a termine (fino al periodo di imposta 2007). Ma l'esegesi della norma non può evidentemente limitarsi a tale aspetto, necessitando un approfondito esame nel merito.

Anche in tal caso la disposizione non appare cristallina. Essa statuisce che, nelle regioni che hanno emanato disposizioni legislative in tema di tassa auto e Irap in modo non conforme ai poteri ad esse attribuiti dalla normativa statale, l'applicazione del tributo opera comunque a decorrere dalla data di entrata in vigore di tali disposizioni e fino al 31 dicembre 2007 sulla base di quanto stabilito dalle medesime.

Il riferimento alla "tassa" potrebbe, di primo acchito, far pensare che la norma si riferisca alla sola tassa automobilistica (34). La tesi appare, tuttavia, infondata, posto che sia il riferimento alle disposizioni legislative in tema di Irap, sia l'esplicito richiamo a "tali" disposizioni rendono sicuramente riferibile la norma anche all'Irap (35).

Il tenore letterale di tale comma (inserito, non a caso, successivamente a quello che ha prorogato la sospensione delle maggiorazioni Irap), e l'ampia portata dello stesso, inducono a ritenere che il medesimo sia volto a convalidare ogni disposizione emanata in modo non conforme ai poteri regionali in tema di Irap e, dunque, sia i provvedimenti non conformi riguardanti l'aliquota, sia quelli riguardanti altri aspetti del tributo (36).

Che la norma contenuta nel comma 22 sia volta a legittimare tutti i provvedimenti non conformi adottati in tema di Irap prima dell'entrata in vigore della legge finanziaria per il 2004, compresi quelli di aumento dell'aliquota in presenza di sospensione, trova ulteriore conferma, in modo inequivocabile, nella combinata lettura dei commi 61 e 175 della legge n. 311/2004 (legge finanziaria per il 2005) per la cui esegesi si rinvia, comunque, ai successivi paragrafi.

Se, come si è affermato (e si ritiene trovi conferma anche nelle successive considerazioni), l'ambito oggettivo di applicazione della "sanatoria" abbraccia

(33) In senso conforme, si veda D'AURO, *op. cit.*, 23.

(34) Cfr. SANTORELLI, *Commento all'art. 2, commi 22 e 23, della legge 24 dicembre 2003, n. 350*, in "Il fisco", 2004, II, 631.

(35) In tal senso, del resto, si è espressa anche la giurisprudenza di merito: Ctp Vicenza, sentenza 24 settembre 2007, n. 146.

(36) Per i quali, come si vedrà nel prosieguo, per effetto dell'art. 1, comma 61, 2° periodo, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, viene mantenuta l'originaria scadenza del 31 dicembre 2007.

anche l'aumento delle aliquote, diviene necessario comprendere, comunque, cosa si intenda per disposizioni legislative emanate in modo "non conforme" ai poteri attribuiti in materia dalla normativa statale.

In prima battuta occorre chiedersi se la non conformità riguardi aspetti formali connessi al modo in cui sono state emanate tali disposizioni o aspetti sostanziali connessi all'esercizio del potere e/o ai suoi effetti.

Preliminarmente, si osserva che l'interpretazione della non conformità come invalidità formale del provvedimento legislativo di maggiorazione, pur in presenza del relativo potere, se ammissibile, si appalesa estremamente riduttiva e in contrasto con la *ratio* della norma del comma 22, finalizzata a salvaguardare gli equilibri di bilancio delle regioni.

Ad ogni buon conto, la categoria patologica dell'invalidità "formale" della legge regionale appena ipotizzata non sembra trovare alcun sostegno dottrinale o giurisprudenziale e, d'altro canto, non potrebbe trovarne, posto che l'eventuale mancato rispetto dell'*iter* formativo della legge regionale (unico, se si vuole, "vizio" formale ipotizzabile nel caso di specie) comporterebbe, comunque, l'inesistenza della legge stessa. Mai, poi, una simile mancanza potrebbe venir sanata da una legge statale, posto che ciò violerebbe il riparto della competenza legislativa previsto dall'art. 117 Cost. e lo statuto delle regioni interessate, approvato con legge regionale *ex art.* 123 Cost.

Qualora l'*iter* di approvazione della legge regionale non venga rispettato, quindi, la legge di maggiorazione non potrebbe che considerarsi invalida, o meglio "inesistente" e, in tale situazione, la legge statale non potrebbe mai "sanare" la suddetta invalidità posto che tale potere potrebbe, in estrema *ratio*, essere esercitato solo dalla regione stessa ⁽³⁷⁾.

Escluso, quindi, che la non conformità attenga ad aspetti meramente "formali", appare fondamentale comprendere a quale profilo "sostanziale" il legislatore abbia inteso riferirsi.

A parere di chi scrive, la risoluzione della questione dipende dall'individuazione dell'oggetto della sospensione di cui alla citata legge n. 289/2002, ovvero se questa attenga, in radice, al potere di maggiorazione dell'aliquota o piuttosto agli effetti del provvedimento di aumento dell'aliquota.

Nel secondo caso, la conseguenza sarebbe l'assoluta conformità ai poteri at-

⁽³⁷⁾ Ciò avverrebbe anche nell'ipotesi estrema in cui la maggiorazione dell'aliquota sia stata adottata con provvedimento della Giunta regionale, ma, allo stato, non sembra che ciò sia avvenuto in alcuna regione, e comunque il comma 22 si riferisce unicamente alle disposizioni "legislative" e non ai provvedimenti amministrativi.

tribuiti alle regioni dalla legge statale dei provvedimenti normativi di aumento delle aliquote Irap adottati dopo il 29 settembre 2002 e prima dell'entrata in vigore della sospensione di cui alla legge n. 289/2002 (31 dicembre 2002). In tale ipotesi, la sanatoria di cui al comma 22 non troverebbe applicazione. Viceversa, laddove la sospensione riguardasse, più nel profondo, il potere regionale di maggiorazione dell'aliquota, i provvedimenti adottati in quel lasso temporale (29 settembre-31 dicembre 2002) risulterebbero non conformi e perciò fruirebbero della "sanatoria" in commento.

In base allo stretto tenore letterale, i provvedimenti non conformi sembrano essere quelli adottati dalle regioni eccedendo i poteri attribuiti dallo Stato in tema di Irap.

Tale interpretazione non sembra in discussione trovando la propria conferma nella stessa prassi amministrativa⁽³⁸⁾ allorché l'Agenzia delle entrate afferma che l'espressione "in modo non conforme ai poteri attribuiti dalla normativa statale" si intende riferita a "tutte le leggi emanate fino al 1° gennaio 2004 (...) esorbitando dalle attribuzioni proprie".

Ma tale affermazione non consente ancora di stabilire se nel periodo in oggetto le regioni, maggiorando le aliquote, abbiano esorbitato o no le proprie attribuzioni.

A tal fine, invece, viene in aiuto la giurisprudenza costituzionale. Con la sentenza n. 381 del 14 dicembre 2004⁽³⁹⁾, la Corte Costituzionale, chiamata a pronunciarsi sull'illegittimità della norma contenuta all'art. 3, comma 1, lett. a) della legge n. 289/2002, ha affermato che la suddetta disposizione "sospende il potere delle regioni di utilizzare uno spazio di autonomia", ciò che "si traduce in una temporanea e provvisoria sospensione dell'esercizio del potere regionale".

Tale sospensione del potere di maggiorazione dell'aliquota, si è detto, opera retroattivamente, come testualmente afferma il citato art. 3, comma 1, lett. a), dal 29 settembre 2002, e pertanto i provvedimenti legislativi di aumento adottati dopo tale data devono considerarsi "non conformi ai poteri (...) attribuiti in materia dalla normativa statale".

In altri termini, il legislatore, introducendo l'art. 3, comma 1, lett. a), ha inteso sospendere il potere delle regioni – concesso fino a quel momento dall'art.

(38) Cfr. ris. 26 gennaio 2007, n. 10/E, reperibile in www.cerdef.it.

(39) La sentenza (in www.cortecostituzionale.it) si riferiva alla questione di illegittimità costituzionale sollevata dalla Regione Toscana, dalla Regione Emilia-Romagna e dalla Regione Veneto in relazione agli articoli 2, 3 comma 1, lett. a), 5, 6, 7, 8, 9, 13 comma 3, 15 e 16 della legge n. 289/2002 e dell'art. 2, comma 21, della legge n. 350/2003.

16 del citato d.lgs. n. 446/1997 – di aumentare l'aliquota Irap, e non i semplici effetti derivanti da una legge regionale asseritamente emanata in conformità ai citati poteri.

Se, pertanto, il comma 22 sana provvedimenti emessi in carenza di potere, lo stesso non può che trovare applicazione per tutti i provvedimenti di maggiorazione emanati sin dal 29 settembre 2002.

Quand'anche si volesse sostenere, in contrasto con l'efficacia retroattiva normativamente prevista, che il comma 22 trovi applicazione solo per le maggiorazioni di aliquote adottate successivamente al 31 dicembre 2002, si rischierebbe di attuare una potenziale discriminazione tra enti, inaccettabile sul piano logico e costituzionale. Tale tesi, infatti, non potrebbe che poggiare sull'assunto che le regioni che hanno adottato tale maggiorazione tra il 29 settembre 2002 e il 31 dicembre 2002 hanno proceduto "in conformità" ai poteri attribuiti loro fino a quel momento dall'art. 16 d.lgs. n. 446/1997, poteri sospesi solo con la legge finanziaria n. 289/2002. L'assunto, già smentito sopra, risulta, tuttavia, insostenibile sotto un ulteriore profilo nel momento in cui si confrontano le diverse situazioni in cui si sarebbero potute trovare potenzialmente ⁽⁴⁰⁾ due regioni, l'una con maggiorazione di aliquota adottata fra il 29 settembre 2002 e il 31 dicembre 2002, l'altra con maggiorazione adottata successivamente a tale ultima data.

Nell'ipotesi prospettata, e qui denegata, la prima regione "virtuosa" risulterebbe irragionevolmente penalizzata rispetto alla seconda.

Invero, la prima regione che avesse maggiorato l'aliquota Irap nel periodo in cui era legittimata a farlo, in applicazione dei poteri conferiti dal d.lgs. n. 446/1997, in un primo momento si sarebbe vista sospendere con efficacia retroattiva detti poteri e conseguentemente sospendere la possibilità di applicare detto aumento, in un secondo momento si sarebbe vista escludere dalla sanatoria di cui all'oggetto; quella sanatoria introdotta, come si ha già avuto modo di appurare, proprio per salvaguardare l'equilibrio finanziario di quelle regioni che hanno subito la sospensione retroattivamente, ovvero dopo aver emanato il provvedimento di aumento. Dall'altro lato, la seconda regione che aveva maggiorato l'Irap in vigenza della sospensione del potere (ovvero dal 1° gennaio 2003), avrebbe visto irrazionalmente sanato, per effetto del citato comma 22, il suo comportamento consapevolmente in violazione della moratoria.

Se così fosse, vi sarebbe un'evidente disparità di trattamento tra regioni "vir-

⁽⁴⁰⁾ Si ribadisce, solo in astratto, posto che non risultano a chi scrive maggiorazioni adottate dalle regioni dopo il 1° gennaio 2003.

tuose” e non, con un evidente irrazionale atteggiamento di favore per quelle che non lo sono state.

E ciò, oltre ad essere in assoluto contrasto con il principio costituzionale di ragionevolezza e con il divieto di disparità di trattamento di cui all’art. 3 della Costituzione, sarebbe contrario all’obiettivo che il legislatore aveva inteso raggiungere con l’introduzione della menzionata “sanatoria”, vale a dire la salvaguardia dell’equilibrio finanziario regionale.

Alla luce delle considerazioni esposte è, quindi, possibile pensare che il legislatore, nella legge finanziaria per il 2004, da un lato, abbia ritenuto opportuno, nelle more di completamento dei lavori dell’Alta Commissione, reiterare la sospensione degli aumenti e delle maggiorazioni di cui all’art. 3, comma 1, lett. a) della citata legge n. 289/2002, rendendo inefficace qualsiasi provvedimento maggiorativo eventualmente emanato, in tal senso, nel corso di tutto il 2004; dall’altro lato, abbia introdotto una sanatoria con lo scopo di ripristinare anche l’efficacia, tra gli altri, dei provvedimenti attinenti alle maggiorazioni Irap approvati, a decorrere dal 29 settembre 2002 sino a tutto il 2003, ovvero in vigenza della sospensione introdotta con la citata legge n. 289/2002.

Dal combinato disposto dei commi 21 e 22 si evince, dunque, che il legislatore ha voluto, con la reiterazione della sospensione, evitare che nel 2004 fossero adottati provvedimenti concernenti aumenti delle addizionali o maggiorazioni dell’Irap, privi di giustificazioni finanziarie e in contrasto con il principio, introdotto dalla legge n. 289/2002, di riduzione del carico fiscale in capo alle persone fisiche e alle imprese. Nel contempo, ha ritenuto opportuno, se non necessario, salvaguardare l’equilibrio economico dei bilanci delle regioni che avevano adottato le maggiorazioni sin dal 29 settembre 2002, equilibrio fortemente minato dalla sospensione, per di più retroattiva, dei provvedimenti di aumento dell’aliquota Irap adottati *ex art. 16, d.lgs. n. 446/1997*.

Il ricorso alla sanatoria sembra, inoltre, trovare la propria giustificazione nell’eliminazione dell’ulteriore evidente disparità di trattamento che si sarebbe venuta a creare, almeno per tutto il 2003 – ovvero in vigenza della sospensione di cui alla legge n. 289/2002 –, tra le regioni che hanno proceduto alla maggiorazione dell’Irap prima del 29 settembre 2002, rispetto a quelle che lo hanno fatto dopo, ma nel medesimo anno, ovvero entro il 31 dicembre 2002.

Se si tiene conto poi che nessuna regione ha di fatto deliberato aumenti di aliquota nel corso del 2003, si appalesa oltremodo evidente che la sanatoria di cui al comma 22 non può che riferirsi a quelle disposizioni di maggiorazione adottate tra il 30 settembre e il 31 dicembre 2002.

Riassumendo, quindi, la sanatoria contenuta al comma 22 della legge n. 350/2003 non può che riguardare anche tutti i provvedimenti emanati dopo il 29 settembre 2002 ed entro il 31 dicembre 2003 (data di entrata in vigore della legge finanziaria che l'ha introdotta), in quanto adottati dalle regioni esorbitando le attribuzioni loro proprie, ovvero "in modo non conforme ai poteri ad esse attribuiti in materia dalla normativa statale".

Quanto sin qui affermato, si ribadisce, trova peraltro l'ennesima conferma nella combinata lettura dei commi 61 e 175 della successiva legge n. 311/2004, che introduce una disciplina organica della materia.

4. L'ulteriore reiterazione della sospensione del potere regionale di maggiorazione delle aliquote Irap e l'anticipazione della scadenza degli effetti della sanatoria

Dopo gli interventi susseguitisi negli anni precedenti – volti, da un lato, a sospendere il potere legislativo delle regioni in materia tributaria, in attesa della concreta attuazione del cosiddetto "federalismo fiscale" e, dall'altro, a salvaguardare l'equilibrio finanziario delle regioni –, con la legge finanziaria per il 2005 (n. 311/2004), il legislatore ha inteso modificare la precedente disciplina della sospensione delle maggiorazioni e della "sanatoria", riordinandola in modo da migliorare il perseguimento di entrambi gli obiettivi succitati, coerentemente alle esigenze sottese a ciascuno di essi.

A tal fine, in prima battuta, ha introdotto una disposizione (il comma 61) ⁽⁴¹⁾, volta a evitare che le regioni possano aumentare i propri tributi indiscriminatamente ed in contrasto con la finalità di ridurre il carico fiscale sui cittadini.

La scelta operata dal legislatore ha, probabilmente, tenuto conto del fatto che il termine fissato per la conclusione dei lavori dell'Alta Commissione è stato nel frattempo ulteriormente prorogato al 30 settembre 2005.

Di conseguenza, come già fatto in precedenza, la scadenza della sospensione delle maggiorazioni Irap è stata fissata al 31 dicembre 2005, al fine di evitare

(41) Art. 1, comma 61, legge n. 311/2004: "salvo quanto disposto nel comma 175, la sospensione degli aumenti delle addizionali all'imposta sul reddito e delle maggiorazioni dell'aliquota dell'imposta regionale sulle attività produttive di cui all'art. 3, comma 1, lett. a), della legge 27 dicembre 2002, n. 289, e all'articolo 2, comma 21, della legge 24 dicembre 2003, n. 350, è confermata sino al 31 dicembre 2005. Resta ferma l'applicazione del comma 22 dell'articolo 2 della legge n. 350 del 2003 alle disposizioni regionali in materia di Irap diverse da quelle riguardanti la maggiorazione dell'aliquota, nonché, unitamente al comma 23 del medesimo articolo, alle disposizioni regionali in materia di tassa automobilistica; le regioni possono modificare tali disposizioni nei soli limiti dei poteri loro attribuiti dalla normativa statale di riferimento ed in conformità con essa".

che le regioni si sentissero legittimate ad adottare nuovi aumenti già nel corso del 2005.

Nel contempo, al fine di salvaguardare l'equilibrio finanziario delle regioni, ed in particolar modo del settore sanitario, è stata introdotta ai commi 174-175 (per il cui commento si rinvia oltre) una deroga a quanto previsto nel comma 61.

Nel dettaglio, il comma 61 ha stabilito:

- 1) nel primo periodo, che la sospensione degli aumenti venga prorogata, salvo dissesti finanziari regionali, disciplinati nei commi 174-175, fino al 31 dicembre 2005;
- 2) nel secondo periodo, che la sanatoria contenuta nel comma 22 della legge n. 350/2003 resti ferma solo per le disposizioni regionali in materia di Irap, non attinenti alle maggiorazioni di aliquota.

In altri termini, dalla lettura del comma 61 è possibile evincere che, salvo la deroga prevista dal comma 175, dall'entrata in vigore della legge n. 311 del 2004, le regioni non possono né aumentare le addizionali, né maggiorare l'aliquota Irap sino al 31 dicembre 2005 (termine prorogato di un anno rispetto a quanto previsto dal comma 21 della legge n. 350/2003). Tale sospensione, tuttavia, secondo quanto previsto dal secondo periodo della norma in commento, è resa applicabile dal 2005 (ovvero dall'entrata in vigore della legge n. 311/2004) anche ai provvedimenti in tema di maggiorazione Irap che, ai sensi del comma 22 della legge n. 350/2003, avrebbero dovuto beneficiare della sanatoria fino al 31 dicembre 2007.

La parte della disposizione che conferma l'applicazione del comma 22 dell'articolo 2 della legge n. 350/2003 alle disposizioni regionali in materia di Irap diverse da quelle riguardanti la maggiorazione dell'aliquota è volta, infatti, ad estendere dal 1° gennaio 2005 la sospensione anche ai provvedimenti di aumento dell'aliquota "non conformi" sanati *ex art. 2*, comma 22, legge n. 350/2003, per i quali gli effetti della sanatoria sarebbero scaduti il 31 dicembre 2007, con ciò anticipandone la scadenza all'entrata in vigore della legge n. 311/2004.

Con la disposizione il legislatore ha, inoltre, inteso ribadire la validità, anche successivamente al 1° gennaio 2005 (e comunque fino al 31 dicembre 2007, come previsto dal comma 22), degli effetti della sanatoria per le disposizioni regionali in materia di Irap diverse da quelle riguardanti la maggiorazione dell'aliquota.

Tale lettura della norma confermerebbe, quindi, in primo luogo, che i provvedimenti di maggiorazione delle aliquote adottati dopo il 29 settembre 2002 erano provvedimenti non conformi sanabili *ex comma 22*; in secondo luogo, che la scadenza degli effetti della sanatoria viene anticipata alla data di entrata in

vigore della norma solo per le maggiorazioni delle aliquote; e, in terzo luogo, che per le altre modifiche gli effetti della sanatoria continuano a prodursi comunque sino al 31 dicembre 2007.

A questa ricostruzione del dettato normativo si potrebbe obiettare che l'utilizzo dell'espressione "resta ferma", in realtà, confermerebbe, contrariamente a quanto sostenuto sopra, che la sanatoria di cui al comma 22 ha sempre fatto riferimento esclusivamente ai provvedimenti "non conformi" diversi da quelli riguardanti la maggiorazione dell'aliquota.

L'obiezione non convince. Invero, anche sotto un profilo letterale, la norma, piuttosto che suonare come norma di interpretazione autentica del comma 22, sembra porre dei nuovi e più precisi limiti temporali all'efficacia dei provvedimenti sanati; stabilendo, in particolare, un'anticipazione della data di scadenza degli effetti della sanatoria per le maggiorazioni delle aliquote Irap (e non per altre modifiche) di cui al suddetto comma (originariamente fissata come si è più volte detto al 31 dicembre 2007).

Tra l'altro, se la valenza del comma 61 fosse quella di norma interpretativa, il legislatore avrebbe dovuto comunque qualificare come tale la disposizione ai sensi dell'art. 1, comma 2 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (statuto dei diritti del contribuente) ⁽⁴²⁾.

Quanto sostenuto trova, inoltre, conferma nella lettura del comma 175.

Con lo stesso, come si vedrà tra breve, infatti, il legislatore, nell'ottica di ridurre il carico fiscale dei cittadini ed in attesa della concreta attuazione del cosiddetto "federalismo fiscale", ha consentito la riattivazione del potere di maggiorazione delle aliquote in deroga alla sospensione del comma 61, allo scopo di perseguire l'ulteriore e non meno importante obiettivo di supportare le regioni in evidente e comprovata situazione di squilibrio finanziario nel settore sanitario.

Ricapitolando, quindi, la norma del comma 61 confermerebbe che il comma 22 trovava applicazione anche alle disposizioni "non conformi" riguardanti la maggiorazione dell'aliquota Irap e che il legislatore con la stessa ha inteso anticipare la sospensione, come sopraccennato, anche alle disposizioni di aumento dell'aliquota in precedenza sanate, tranne nell'ipotesi di disavanzo del settore sanitario che si passa ora ad esaminare più approfonditamente.

⁽⁴²⁾ Dispone, infatti, tale norma che "l'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica".

5. Deroga alla reiterazione della “sospensione” e definitiva conferma dell’applicabilità della “sanatoria” dell’art. 2, comma 22, della legge n. 350/2003 alle maggiorazioni decise dal 29 settembre 2002 al 31 dicembre 2003

Al fine di salvaguardare l’equilibrio finanziario delle regioni, il legislatore ha introdotto nella legge finanziaria per il 2005 il comma 175 ⁽⁴³⁾ che, in deroga al comma 61, consente alle regioni che si trovano in una situazione di disavanzo delle gestioni sanitarie di deliberare l’inizio o la ripresa della decorrenza degli effetti delle maggiorazioni già disposte ed oggetto della sospensione. E ciò in linea con quanto stabilito dall’articolo 1, comma 174, della stessa legge, secondo il quale “al fine del rispetto dell’equilibrio economico-finanziario, la regione, ove si prospetti sulla base del monitoraggio trimestrale una situazione di squilibrio, adotta i provvedimenti necessari (...)”.

In sostanza, è stato concesso alle regioni di derogare alla sospensione di cui al comma 61 qualora le stesse debbano fronteggiare situazioni di disavanzo delle gestioni sanitarie.

A tal fine, è stato specificato che, ai sensi del primo periodo del comma 175 e del comma 22, dell’art. 2 della legge n. 350/2003, l’inizio o la ripresa della decorrenza può concernere anche quelle maggiorazioni Irap deliberate entro il 31 dicembre 2003 in difformità rispetto alla normativa statale.

La precisazione è di indubbio interesse ai fini dell’interpretazione dei precedenti normativi. Infatti, in primo luogo, la stessa appare la dimostrazione ulteriore che il comma 22 dell’art. 2 della legge n. 350/2003 si applica anche alle maggiorazioni Irap “non conformi”. In secondo luogo, sembra confermare che il comma 61 ha semplicemente anticipato la scadenza degli effetti della sanatoria del comma 22 e non, come si potrebbe ritenere da una lettura affrettata del comma 61, che

(43) L’art. 1, comma 175 della legge n. 311/2004 dispone: “per le finalità di cui al comma 174 e per la copertura dei disavanzi di gestione accertati o stimati nel settore sanitario, la regione, in deroga alla sospensione di cui al comma 61, primo periodo, può deliberare l’inizio o la ripresa della decorrenza degli effetti degli aumenti dell’addizionale regionale all’imposta sul reddito e delle maggiorazioni dell’aliquota dell’imposta regionale sulle attività produttive, già disposti, oggetto della predetta sospensione. Ai sensi del primo periodo del presente comma e del comma 22 dell’art. 2 della legge 24 dicembre 2003, n. 350, l’inizio o la ripresa della decorrenza degli effetti può concernere anche quelle maggiorazioni dell’aliquota Irap che siano state deliberate dalle regioni, antecedentemente al 31 dicembre 2003, in difformità rispetto a quanto previsto dalla normativa statale. Per le medesime finalità, le regioni possono altresì, nei limiti della normativa statale di riferimento ed in conformità ad essa, disporre nuovi aumenti dell’addizionale regionale all’imposta sul reddito e nuove maggiorazioni dell’aliquota Irap ovvero modificare gli aumenti e le maggiorazioni di cui al primo periodo del presente comma”.

la sanatoria del comma 22 non riguardi le maggiorazioni di aliquote. In terzo luogo, confermerebbe la possibilità per le regioni di utilizzare provvedimenti già emanati in precedenza, che continuerebbero, dunque, a produrre i propri effetti.

Per quanto attiene al primo aspetto, appare del tutto evidente che il legislatore, affermando che “ai sensi (...) del comma 22 dell’articolo 2 della legge 24 dicembre 2003, n. 350, (...) la ripresa della decorrenza degli effetti può concernere anche quelle maggiorazioni dell’aliquota Irap che siano state deliberate dalle regioni, antecedentemente al 31 dicembre 2003, in difformità rispetto a quanto previsto dalla normativa statale”, ha nuovamente espressamente riconosciuto l’applicabilità della sanatoria di cui al comma 22 anche ai provvedimenti emanati fino al 31 dicembre 2003 per maggiorare l’aliquota Irap, suffragando peraltro la ricostruzione del dettato normativo sin qui sostenuta.

Per quanto riguarda il secondo aspetto, l’utilizzo del termine “ripresa” conferma che anche i provvedimenti “non conformi” di maggiorazione delle aliquote Irap sanati *ex art. 2*, comma 22 della legge n. 350/2003, non possono più godere della sanatoria a partire dalla data di entrata in vigore della legge n. 311/2004, se non nel caso in cui la regione si trovi in situazioni di disequilibrio sanitario. In tale ultima ipotesi, infatti, riprendono ad operare gli effetti della sanatoria.

Per quanto attiene al terzo aspetto, non può che essere intesa in tal senso la norma in commento nella parte in cui collega i provvedimenti oggetto della sanatoria di cui al comma 22 con l’inizio e la ripresa della decorrenza dei relativi effetti.

In altri termini, qualora sussista la condizione del disequilibrio sanitario, le regioni, in deroga alla sospensione prevista dal comma 61, possono maggiorare l’Irap utilizzando:

- 1) provvedimenti legislativi eventualmente emanati durante la sospensione e non “sanati” e, quindi, attuati (potrebbe essere il caso, si è detto teorico, di leggi adottate nel corso del 2004, ovvero in assenza di sanatoria);
- 2) provvedimenti legislativi emanati successivamente al 29 settembre 2002 e fino al 31 dicembre 2003 i cui effetti si sono esplicitati fino alla data di entrata in vigore della finanziaria per il 2005, grazie alla sanatoria di cui al comma 22 della legge n. 350/2003, la cui efficacia è venuta meno anticipatamente per effetto del comma 61;
- 3) nuovi provvedimenti legislativi adottati nei limiti della normativa statale di riferimento.

In sostanza, quindi, il legislatore farebbe salvi gli effetti della sanatoria previ-

sta dal comma 22 per le maggiorazioni Irap adottate fino al 31 dicembre 2003. Dal 1° gennaio 2005, invece, gli effetti della sanatoria verrebbero meno (anticipatamente) per effetto del comma 61, tranne nel caso in cui, per il disposto di cui al comma 175, le regioni siano legittimate a derogare alla sospensione delle maggiorazioni perché in presenza di un comprovato dissesto finanziario “sanitario”.

In altre parole, la sanatoria è stata considerata “indiscriminatamente” efficace fintanto che non è stata introdotta una norma che ha ravvisato nel dissesto finanziario “sanitario” il parametro a cui rapportare l’esercizio della potestà impositiva delle regioni in tema di maggiorazione delle aliquote Irap. Potestà, pertanto, che da quel momento in avanti non può più essere esercitata in assenza delle menzionate esigenze finanziarie.

6. Conclusioni

In conclusione, il punto di equilibrio fra l’esigenza di contenere il carico fiscale sui cittadini, da un lato, e l’esigenza di consentire alle regioni una limitata libertà di manovra sulle aliquote Irap in attuazione di logiche, *lato sensu*, federaliste, dall’altro, è stato quindi trovato definitivamente nel disequilibrio finanziario del settore sanitario (44).

La ricostruzione proposta del quadro normativo non è certo facilitata dall’ambiguo tenore letterale delle norme susseguite nel tempo, ciò che richiederebbe comunque, per il futuro, maggiore attenzione e precisione da parte del legislatore. Si ritiene, tuttavia, che la stessa sia l’unica in grado di soddisfare nel contempo le esigenze finanziarie degli enti regionali, da un lato, e la necessità di contenere il carico fiscale sui cittadini, dall’altro.

Indubbiamente l’affievolirsi delle istanze “federaliste”, di cui si è detto in apertura, può aver influito negativamente sull’individuazione, da subito, del suddetto punto di equilibrio, contribuendo a rafforzare l’ambiguità dei testi normativi.

(44) Ciò lo si evince anche dallo stralcio di due relazioni al disegno di legge finanziaria per il 2005, ove viene precisato che “la decisione di ripristinare (...) il blocco delle addizionali all’imposta sul reddito delle persone fisiche e delle maggiorazioni dell’Irap (...) è riconducibile all’obiettivo di evitare che le scelte che possono essere assunte dagli enti territoriali in materia contraddicano l’obiettivo di una graduale riduzione del carico fiscale”. In altri termini, si è inteso evitare che la riduzione della pressione tributaria a favore delle persone fisiche e delle imprese disposta a livello statale venga vanificata “da decisioni contraddittorie assunte dagli enti territoriali”. Allo stesso tempo, dall’entrata in vigore del comma 175 viene consentito “alle regioni di derogare al principio della sospensione degli effetti delle maggiorazioni per far fronte ad eventuali disavanzi che dovessero determinarsi in ordine alla spesa sanitaria”.

Tuttavia, l'analisi complessiva delle norme non sembra lasciare spazio a interpretazioni più autonomiste (che per ipotesi ritengano le manovre sulle aliquote Irap di competenza esclusiva delle regioni) o meno autonomiste (che vanifichino la sanatoria di cui al comma 22) ⁽⁴⁵⁾.

Per il futuro, peraltro, la possibilità per le regioni di manovrare sull'aliquota rimane confinata in limiti specifici che dovranno essere indicati dal legislatore nazionale; e ciò a prescindere dalla circostanza che l'Irap assuma, come disposto al comma 43 della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008) ⁽⁴⁶⁾, la natura di tributo proprio regionale.

Se è vero, infatti, che il disposto del citato comma 43 appare idoneo a superare la restrittiva interpretazione della Corte Costituzionale per la quale l'Irap non può qualificarsi come un "tributo proprio" delle regioni secondo la nozione espressa dal novellato art. 119 Cost., è altrettanto vero che, nel medesimo comma 43, il potere normativo regionale di intervenire su aliquote, detrazioni, deduzioni e agevolazioni viene consentito nei limiti stabiliti dalle leggi statali, ed è addirittura impedito per le modificazioni della base imponibile ⁽⁴⁷⁾.

Siffatta previsione, a parere di chi scrive, pur avendo carattere provvisorio, rappresenta un superamento del limite di coordinamento della finanza erariale con quella regionale previsto dall'art. 117 Cost., e finisce col rinnovare ⁽⁴⁸⁾ i timori

⁽⁴⁵⁾ Con la conseguenza, peraltro, di generare futuri disavanzi di bilancio delle regioni, ai quali la finanza erariale non potrebbe rimanere estranea.

⁽⁴⁶⁾ L'art. 1, comma 43, della citata legge n. 244/2007, dispone che "in attesa della completa attuazione dell'art. 119 della Costituzione, con particolare riferimento alla individuazione delle regole fondamentali per assicurare il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario di livello substatale, l'imposta regionale sulle attività produttive (Irap) assume la natura di tributo proprio della regione e, a decorrere dal 1° gennaio 2009, è istituita con legge regionale. (...) Le regioni non possono modificare le basi imponibili; nei limiti stabiliti dalle leggi statali, possono modificare l'aliquota, le detrazioni e le deduzioni, nonché introdurre speciali agevolazioni". Per un primo commento sulle novità operative introdotte in tema di Irap dalla legge finanziaria per il 2008 si rinvia a PISONI-BAVA-BUSSO, *Le novità in materia di Irap*, in "Il fisco", 2008, I, 767 ss. Sui possibili rischi connessi al nuovo assetto del tributo si veda, tra gli altri, FALSITTA, *Sull'Irap il rischio di effetti "confiscatori"*, in "Il Sole-24 Ore" dell'11 marzo 2008, 31.

⁽⁴⁷⁾ Si osservi poi che, nel successivo comma 44, il legislatore ha riservato all'Agenzia delle entrate le funzioni di liquidazione, accertamento e riscossione dell'imposta, pur nell'ambito di un regolamento tipo da concludersi in sede di Conferenza Stato-regioni. Dispone, infatti, l'art. 1, comma 44, della citata legge n. 244/2007 che "con accordo concluso a norma dell'art. 4 del d.lgs. 28 agosto 1997, n. 281, è approvato lo schema di regolamento-tipo regionale recante la disciplina della liquidazione, dell'accertamento e della riscossione dell'Irap istituita con legge regionale. Nell'ambito del regolamento di cui al periodo precedente sono individuate le norme derogabili dalle regioni; in ogni caso il regolamento, al fine di evitare incrementi di costi, stabilisce che le funzioni di liquidazione, accertamento e riscossione sono affidate all'Agenzia delle entrate". Sembra evidente, quindi, come, dopo la riforma, anche le potestà normative sinora riconosciute alle regioni in tema di attuazione del tributo, risultino estremamente compresse, se non, addirittura, annullate.

⁽⁴⁸⁾ Per completezza di informazione e pur esulando dall'oggetto specifico del presente intervento, infatti, occorre ricordare anche le disposizioni contenute nel già citato disegno di legge delega (n. 3100) per la definizione dei principi e dei criteri direttivi per l'applicazione dell'art. 119 Cost., ancorché

circa l'effettiva volontà del legislatore statale di voler dare un'adeguata risposta alle istanze autonomiste regionali.

lo stesso non sia mai divenuto legge. Invero, già in tale bozza di provvedimento si era previsto, all'art. 3, comma 1, lett. *h*), che, con riguardo ai tributi regionali destinati al finanziamento di funzioni concernenti i diritti civili e sociali quali, com'è nel caso dell'Irap, la sanità, la potestà normativa regionale in tema di aliquote, detrazioni e deduzioni dovesse essere circoscritta "nei limiti stabiliti dalla legge statale". Tuttavia, tale previsione – volta evidentemente a preservare l'adeguatezza delle risorse finanziarie per funzioni pubbliche essenziali – assume altro significato laddove venga letta di concerto all'art. 8 dello stesso provvedimento – nella cui rubrica si legge, tra l'altro, "esercizio dell'autonomia" – che, al comma 2, vanifica ogni possibilità di manovra regionale sulle aliquote dei suddetti tributi, imponendo che queste siano determinate "nella misura minima sufficiente ad assicurare il pieno finanziamento della spesa corrispondente ai livelli essenziali delle prestazioni". Sostiene, inoltre, RAGUCCI, *op. cit.*, 43, che nel citato disegno di legge delega sussisterebbe un divieto per le regioni di istituire tributi su materie già sottoposte a tributo erariale, mentre tale facoltà sarebbe consentita allo Stato mancando analoga preclusione nei suoi confronti, ciò che consentirebbe al legislatore statale di introdurre tributi sostitutivi di prelievi affidati ad altri livelli di governo. L'Autore trova conferma del proprio assunto nell'art. 3, comma 13 del disegno di legge finanziaria per il 2008, trasposto nel comma 46 nella versione definitiva della legge, che prevede la possibilità del riconoscimento fiscale di maggiori valori sui beni costituenti l'azienda trasferita o assegnata per mezzo di fusione o scissione, a fronte del pagamento di una imposta sostitutiva dell'Irpef, dell'Ires e dell'Irap senza, peraltro, disporre strumenti di riequilibrio in favore delle regioni. Occorre notare, tuttavia, come nel progetto di legge in commento, si ribadisce, mai approvato, fosse previsto all'art. 3, lett. *n*), contrariamente a quanto sostenuto dall'Autore, che "la legge statale non possa intervenire, salva intesa, nelle materie assoggettate a imposizione con legge regionale".